

## تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية

نور ساعد الجدعاني وحسام عبدالمحسن العنقري

باحثة وأستاذ مشارك

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٠/١١/١٤٢٨هـ وقبل للنشر في ٢٦/٢/١٤٢٩هـ)

المستخلص. يهدف هذا البحث إلى كشف النقاب عن مدى تأثير حجم المكتب وسمعته والعوامل التي تحكم علاقاته التنافسية مع المكاتب الأخرى على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. وتتبع أهمية هذا البحث من ضرورة رفع وتحسين مستوى كفاءة وأداء مهنة المراجعة في السعودية، وذلك من خلال إلقاء الضوء على أهم العوامل التي تؤثر وبشكل مباشر على جودة الأداء المهني، وهي تتمثل في حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة العلاقات التنافسية بينها. ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استمارة استبيان تشتمل على عدد من المؤشرات التي تم توظيفها لاختبار فرضيتنا البحث، حيث تم الاعتماد على المنهج الإيجابي في إجراء هذا البحث وتحقيق أهدافه. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى صحة الفرضية الأولى التي ربطت حجم وسمعة مكاتب المراجعة بمستوى جودة الأداء المهني بعلاقة طردية، في حين رفضت الفرضية الثانية التي ربطت العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة وجودة الأداء المهني بعلاقة عكسية. وفي ختام الدراسة قدم الباحثان عدد من التوصيات كان من أهمها حاجة مكاتب المراجعة صغيرة

الحجم في إعادة هيكلة وضعها الراهن والاندماج في مجموعات مناسبة؛ لأن معظم المستفيدين من خدمة المراجعة يضعون حجم وسمعة مكتب المراجعة كمقياس لجودة الأداء المهني، والحاجة إلى إجراء العديد من الدراسات عن طبيعة العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة، وذلك بهدف توضيح الأثر السلبي الذي يربطها بمستوى جودة الأداء المهني، فالغالبية العظمى تعتقد بالتأثير الإيجابي للعلاقات التنافسية على مستوى جودة الأداء المهني.

## ١- الإطار المنهجي للبحث

### ١-١ مقدمة ومشكلة البحث

شهدت المملكة العربية السعودية تطوراً سريعاً في كافة المجالات، إلا أنها تميزت عن باقي دول الخليج بإعطائها اهتمام أكبر لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضعها في قالب مختلف عن غيرها من المهن الأخرى، من ناحية التطور والإبداع والتحسين المستمر لمواكبة التغيرات التي تحدث على مستوى العالم (المطيري والعنقري، ١٤٢٣هـ؛ العنقري، ١٤٢٤هـ/أ). يظهر ذلك جلياً من خلال ما نجده في توافر لمقومات تنظيم مهنة المراجعة، والتي تتمثل بوجود معايير محلية للمحاسبة والمراجعة وقواعد لسلوك وآداب المهنة وبرامج للتعليم المهني المستمر وبرامج لجودة الأداء المهني واختبارات للزمالة المهنية (العمرى والعنقري، ١٤٢٨هـ). فقد بدأ الاهتمام بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في السعودية منذ عدة سنوات واستغرق ذلك جهوداً كبيرة، فحتى عام ١٤٠١هـ لم يكن في المملكة العربية السعودية هيئة أو جمعية ترعى شئون المهنة بل الذي كان يحكم المهنة هو نظام الشركات ونظام المحاسبين القانونيين القديم الصادر عام ١٣٩٤هـ، إلا أنه في عام ١٤٠١هـ صدرت موافقة جامعة الملك سعود على إنشاء الجمعية السعودية للمحاسبة، تلا ذلك إصدار وزارة التجارة لأهداف ومفاهيم المحاسبة ومعياري العرض والإفصاح العام ومعايير المراجعة في عام ١٤٠٦هـ. كما أنه في عام ١٤١٢هـ صدرت الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ ١٣/٥/١٤١٢هـ، وتبعها مباشرة إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

وفي ظل تتابع نهوض المهنة نحو ما هو أفضل وخلال فترة زمنية قصيرة بالمقارنة مع بعض الدول المتقدمة التي استلزم تقدمها في هذا المجال عدة قرون، إلا أننا نجد أن هناك مزيد من الحاجة إلى النهوض بمهنة المراجعة من خلال إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث التي تهدف إلى تحسين جودة الأداء المهني، نظراً لضعف المستوى المهني وقلّة عدد الكوادر المهنية الوطنية المؤهلة وانتهاءً بما يسود العلاقات التنافسية بين مكاتب المهنة في السعودية من ظواهر غير صحيحة، ساهمت في استمرار وتقشي وجود ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية، فضلاً عن احتكار تقديم جل الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب الكبرى (السديري والعنقري، ١٤٢٥هـ؛ ١٤٢٦هـ/أ/ب؛ العنقري، ١٤٢٦هـ/أ/ب؛ العنقري، ١٤٢٧هـ).

فمنذ اعتماد تشكيل لجنة مراقبة جودة الأداء المهني (وهي لجنة فنية منبثقة عن مجلس إدارة الهيئة) وقيام تلك اللجنة بإعداد برنامجاً لمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبين القانونيين والذي اعتمد بقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ٢/٢ وتاريخ ١٣/٩/١٤١٥هـ كأحد الآليات التي يمكن أن تسهم في تطوير مستوى الأداء المهني لمكاتب المحاسبة ومن ثم النهوض بالمهنة (معايير المراجعة، ٢٠٠١م؛ الغامدي والعنقري، ١٤٢٦هـ، ١٤٢٧هـ)، منذ ذلك الحين بدأ اهتمام الباحثين بدراسة العوامل التي قد تؤثر على جودة الأداء المهني، والمشاكل التي قد تواجه مكاتب المراجعة عند تطبيق الهيئة لبرنامج جودة الأداء المهني (العنقري، ١٤٢٤هـ/ب/ج، ١٤٢٥هـ/أ/ب/ج، ١٤٢٦هـ/ب، ١٤٢٧هـ؛ الشاطري والعنقري، ١٤٢٧هـ).

فدلائل واقع السوق المهني السعودي تؤكد على أن تركيز غالبية المكاتب بات منصباً على تحقيق أكبر قدر من الأرباح، حتى وإن ترتب عن ذلك انخفاضاً في مستوى الأداء المهني، بعبارة أخرى حدة المنافسة بين المكاتب

المهنية حسمت مسألة التقدير والمفاضلة بين الارتقاء بكل مستوى الأرباح أو مستوى الأداء المهني وتحديد أيهما يمثل الهدف الحقيقي وأيهما يمثل العائق، هذه الظروف ساعدت توجه المكاتب المهنية نحو استخدام استراتيجيات معينة بهدف تمييز نفسها (العنقري، ١٤٢٧هـ؛ بكر والعنقري، ١٤٢٨هـ). لذلك تأتي هذه الدراسة لتلقي الضوء على بعض العوامل التي تؤثر على جودة الأداء المهني والمتمثلة في حجم وسمعة مكاتب المراجعة والعلاقة التنافسية القائمة بينها.

### ٢-١ هدف البحث وأهميته

يكمن الهدف الرئيس لهذا البحث في كشف النقاب عن مدى تأثير حجم مكتب المراجعة وسمعته والعوامل التي تحكم علاقاته التنافسية مع المكاتب الأخرى في المملكة العربية السعودية، على جودة الأداء المهني لمنسوبي ذلك المكتب من المهنيين.

وتتبع أهمية هذا البحث من ضرورة رفع وتحسين مستوى كفاءة وأداء مهنة المراجعة في السعودية، وذلك من خلال إلقاء الضوء على أهم العوامل التي تؤثر وبشكل مباشر على جودة الأداء المهني (بما في ذلك حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة العلاقات التنافسية بينها) من وجهتي نظر منسوبي مكاتب المراجعة من جهة، والمستفيدين من خدمات هذه المكاتب من جهة أخرى. فهناك علاقة وثيقة تربط بين هذه العوامل الثلاث مجتمعة، من حيث درجة تأثيرها على جودة الأداء المهني، فهذه العوامل تؤثر على مكاتب المراجعة ومنسوبيها من مراجعي الحسابات، وكذلك على ثقة المستفيدين من خدماتها.

### ٣-١ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

في هذا القسم الفرعي سيتم استعراض الدراسات التي تناولت تأثير عدد من العوامل على جودة الأداء المهني. هذه الدراسات يمكن تصنيفها في ثلاثة أنواع كما يلي:

### ١-٣-١ الدراسات التي تناولت علاقة حجم مكاتب المراجعة بمستوى جودة أدائها المهني

اتضح أن معظم الدراسات تناولت التأثير المباشر الذي يلعبه حجم مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني، وذلك من وجهة نظر العميل. بالإضافة إلى ذلك نجد أن هذه الدراسات تمحورت اهتماماتها على النحو التالي: البعض من هذه الدراسات تناول العلاقة الإيجابية التي تربط بين حجم مكتب المراجعة وجودة الأداء المهني، والتي تطرق لها العديد من الباحثين حيث تم مناقشة الآراء المختلفة التي تتفاوت بين تأثير حجم المكتب على آراء العملاء خاصة من ناحية جودة الأداء المهني (Wallace, 1998; Chen *et al.*, 2001; Turner and Sennetti, 2001; Lee *et al.*, 2003; Niemi, 2004; Kane and Velury, 2004; Lensberg *et al.*, 2006) أو عن الأسباب التي تدفع العملاء للاتجاه إلى مكاتب المراجعة والمحاسبة الكبرى. كما ناقشت بعض الدراسات تأثير الحجم على المفاضلة بين هذه المكاتب، بحيث اعتبرت أن حجم المكتب يكاد يكون المقياس الحقيقي لقياس جودة الأداء المهني لدى العديد من العملاء، وعلى اختلاف المناطق الجغرافية، واعتبرها البعض دليل كافي لضمان المصداقية وسلامة التقارير المهنية (Houghton, 1996). البعض الآخر من الدراسات تناول التأثير السلبي الذي يلحق بجودة الأداء المهني عند قيام مكاتب المراجعة والمحاسبة بتقديم خدمات استشارية، لأن ذلك يشكك في مستوى الجودة (Lee, 2002; Francis, 2004; Gul *et al.*, 2006). ودراسات أخرى - في المقابل - حلت علامة الامتياز التي أصبحت لصيقة بمكاتب المحاسبة الكبرى، واعتبرتها دليل كافي على قدرتها على أداء عملها بجودة عالية (Davidson *et al.*, 1993; Lennox, 1999; Frantz, 1999; Connell, 2001; Turner and Sennetti, 2001; Maclullich, 2003; Weber and Willenborg, 2003; Duff *et al.*, 2006; Geiger *et al.*, 2006; Peecher *et al.*, 2006). ومن جانب آخر تناول بعض الدراسات مقدرة المكاتب الصغرى على تقديم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمكاتب الكبرى، ولكنها تعاني من قلة حجم الطلب عليها. لذلك جاءت بعض الدراسات

لنتناقش تأثير الاندماج على جودة الأداء المهني، بحيث اعتبرت الاندماج أحد أفضل الحلول التي يمكن أن تسهم في إيجاد قوة عرض لدى مكاتب المراجعة الصغرى، وذلك بسبب احتكار المكاتب الكبرى لسوق المهنة (Hwee and Chan, 1993; Jeong and Rho, 2004; Louis, 2005).

### ٢-٣-١ الدراسات التي تناولت آثار العلاقة التنافسية بين مكاتب المراجعة على مستوى جودة أدائها المهني

ركزت هذه الدراسات على تأثير المنافسة الشديدة على ساعات العمل والعروض التي تقدمها مكاتب المراجعة، وبالأخص فيما يتعلق بالضغط التنافسي القائم بين هذه المكاتب على جودة الأداء المهني وعلى أتعاب المراجعة (Bierstaker and Wright, 2001; Hill, 2001). كما بينت هذه الدراسات حجم المعاناة التي تعاني منها مكاتب المحاسبة الصغرى في ظل التنافس الشديد، والتي تعاني من انخفاض أتعابها ومن قلة الطلب عليها بالرغم من جودة خدماتها (Gul, 1991; Coply and Docet, 1993; Niemi, 2004).

ومن جانب آخر حللت بعض الدراسات العلاقات التنافسية من خلال اتجاه بعض مكاتب المراجعة إلى تقديم الخدمات الاستشارية، وتأثير ذلك على جودة الأداء المهني، حيث أصبحت الخدمات الاستشارية التي تقدمها المكاتب المحاسبية تساهم في إيجاد ميزة تنافسية في سوق المهنة، ولكن في نفس الوقت قد تؤدي إلى انخفاض في مستوى جودة الأداء المهني، وهذا ما أكدته بعض الدراسات. وبشكل عام نجد الدراسات السابقة في هذا الصدد ركزت على التالي: مدى تأثير العلاقات التنافسية على جودة الأداء المهني وعلى أتعاب المراجعة (Gul, 1991; Coply and Docet, 1993; Niemi, 2004)، والعلاقة الإيجابية بين جودة الأداء المهني وطبيعة العلاقات التنافسية (Becker et al., 1998; Coller et al., 2002) (طلبة، ١٤١٨هـ)، ومدى تأثير العلاقات التنافسية على انخفاض ساعات العمل وبالتالي تأثيرها على جودة الأداء المهني (Bierstaker and Wright, 2001).

(2001)، والعلاقة المترابطة بين جودة الأداء المهني والمنافسة والأتعاب، فكلما زادت المنافسة انخفضت الأتعاب وبالتالي حدوث انخفاض في مستوى الجودة المطلوبة (Copoly and Docet, 1993)، والعلاقة المترابطة بين المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية وتأثير ذلك على جودة الأداء المهني (Pong, 1999; Swift *et al.*, 2000; Manson *et al.*, 2001) (العنقري، ١٤٢٤هـ/ب)، والمنافسة الشديدة بوصفها من أهم الأسباب التي تدفع العملاء إلى تغيير المراجع بإضافة إلى تأثيرها على أتعاب المراجعة (Haskins and Williams, 1990)، والحلول التي طرحتها بعض الدراسات للتخفيض من حدة المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة بحيث اعتبرت الاندماج بين مكاتب المراجعة يعتبر من أهم الحلول التي من الممكن أن تسهم في التخفيض من حدة المنافسة في سوق المهنة الخاصة بين مكاتب المراجعة الصغرى (الشاطري والعنقري، ١٤٢٧هـ-)، (Beattie and Fearnley, 1994)، بالإضافة إلى أن تطبيق مبدأ تعاقب تعيين المراجعين يعتبر أيضاً من الحلول التي قد تسهم في التخفيض من حدة المنافسة القائمة بين مكاتب المراجعة (عثمان، ١٤١٩هـ-)، (Paz-Ares, 1997; Duane *et al.*, 2006).

### ٣-٣-١ الدراسات التي تناولت آثار سمعة مكاتب المراجعة على مستوى جودة أدائها المهني

أشارت بعض الدراسات أن السمعة الجيدة التي يحققها المكتب ما هي إلا نتيجة للترامه بأنظمة الرقابة النوعية، وتوفر الأيدي الخبيرة وخصائص الجودة المتعلقة بنظم المكتب (Dewey *et al.*, 1994)، (الحמיד، ١٤١٦هـ-). أي أن مجموعة المميزات التي تتمتع بها مكاتب المراجعة هي السبب في عمل شهرة لمكتب المراجعة، لأنها تدل على جودة الخدمات التي تقدمها. وبناء على ذلك فإن الطلب على هذه المكاتب مرتبط بالدرجة الأولى على سمعتها. وعلى الرغم من ارتفاع نسبة الأتعاب التي تتقاضاها هذه المكاتب، إلا أن درجة الطلب عليها

كبيرة (Menon and Willamas, 1991; Dies and Giroux, 1992; Wallace, 1998; Fargher *et al.*, 2001; Piot, 2005). بعض الدراسات ناقشت الدعاوى القضائية التي تتعرض لها مكاتب المراجعة، والتي تمس سمعتها وناقشت آثارها السلبية على رأي العملاء بشكل خاص، وعلى المجتمع بشكل عام، فمعظم العملاء يسعون للتعامل مع المراجعين القادرين على تقديم مستوى مرتفع من العناية المهنية، وهذا ما تقدمه مكاتب المراجعة ذات الشهرة والسمعة الجيدة (Hongan, 1997; Firth and Tan, 1998; De and Sen, 2002; Chaney and Philipich, 2002; Barbera *et al.*, 2006). دراسات أخرى حللت طبيعة العلاقة بين الأتعاب وسمعة مكاتب المراجعة وتأثير ذلك على رأي العميل، واعتبرت السمعة الجيدة للمكتب تمنحه العذر في الحصول على أتعاب مرتفعة مقارنة بغيره، نظراً لحجم التكاليف التي ينفقها على الجودة العالية (Moizer, 1997; Brozovsky and Richardson, 1998; Defond *et al.*, 2000; Douthett and Jung, 2002; Matthew and Peel, 2003).

ومن خلال الدراسات السابقة التي تم استعراضها في هذا القسم الفرعي، توصل الباحثان إلى التالي:

- ١- التأثير الكبير الذي يلعبه حجم مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني لدى العملاء وعند المفاضلة بين مكاتب المراجعة.
- ٢- التأثير الذي يحدثه التنافس الشديد بين مكاتب المراجعة على أتعاب المراجعة وبالتالي على جودة الأداء المهني.
- ٣- تأثير سمعة وشهرة مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني وعلى آراء العملاء.

وهذا ما سيتضح من خلال الدراسة الميدانية والتي سيتم توظيف أدوات البحث العلمي لكشف وقياس تأثير حجم المكتب وطبيعة العلاقات التنافسية

بينهما، وسمعة المكتب على جودة الأداء المهني، من خلال مجموعة من المؤشرات التي تم التوصل إليها من خلال المسح للدراسات السابقة، هذا مع مراعاة ندرة الدراسات التي تطرقت لكافة متغيرات الدراسة مجتمعة، والتي تمثلت في الحجم والسمعة وطبيعة العلاقات التنافسية وعلاقتها بجودة الأداء المهني، أو من حيث ندرتها على مستوى المملكة العربية السعودية.

#### ٤-١ منهجية البحث

سبق الإشارة إلى أن الهدف الرئيس لهذا البحث يكمن في كشف النقاب عن مدى تأثير حجم المكتب وسمعته، والعوامل التي تحكم علاقاته التنافسية مع المكاتب الأخرى على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. ومن خلال مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بموضوع البحث - والتي تم استعراضها في القسم الفرعي السابق - يتضح أن معظم تلك الدراسات أشارت إلى التأثير الكبير الذي يلعبه كل من: حجم مكتب المراجعة، والتنافس الشديد بين مكاتب المراجعة المختلفة، وسمعة وشهرة مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني. وقد ساهمت مراجعة الأدبيات في تمكين الباحثين من تحديد مجموعة من المؤشرات التي سيتم توظيفها لقياس تأثير تلك العوامل الثلاث على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات.

واستناداً إلى ذلك، سيتم توظيف المنهجية الإيجابية التي قسمتها دراسة المطيري ومتولي (٢٠٠٢م) إلى مرحلتين أساسيتين، هما:

١- التفسير: حيث يهدف إلى تفسير الظواهر الاجتماعية والاقتصادية، بالاعتماد على التدلil المنطقي وتناول مختلف الأسباب التي تؤدي إلى حدوثها. وقد يقف النموذج الإيجابي عند هذا الحد أي تفسير الظاهرة فقط أو يمتد للتنبؤ بسلوكها في المستقبل.

٢- التنبؤ: حيث يهدف إلى الكشف عن الطريقة التي ستسلكها متغيرات معينة في المستقبل، والتنبؤ بسلوك هذه المتغيرات في ظل الحالات المختلفة مثل حالة عدم التأكد التام وعدم التأكد المخاطرة، وذلك من خلال فترة زمنية مقبلة.

من خلال الاطلاع على الأدبيات ذات العلاقة توصل الباحثان إلى وجود ارتباط وثيق يجمع بين عاملي حجم وسمعة مكاتب المراجعة، وذلك من حيث تأثيرهما على جودة الأداء المهني، فهذين العاملين يتشابهان من حيث درجة التأثير على خواص جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة الكبرى، كما يتشابهان في نفس المؤشرات التي تؤثر على جودة الأداء المهني. لذلك تم وضعهما في فرضية واحدة لمعرفة درجة تأثيرهما على جودة الأداء المهني لمكتب المراجعة ومنسوبيه.

واستنادًا إلى مضمون ومقتضيات المنهجية البحثية المستخدمة تم صياغة الفرضيتان التاليتان كأساس للدراسة الميدانية التي سيتم إجراؤها على محيط مهنة المراجعة بالمملكة العربية السعودية، وذلك تمهيدًا لاختبارها وتحليلها إحصائيًا:

١- هناك علاقة طردية بين حجم وسمعة مكتب المراجعة ومستوى جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات، فكلما كُبر حجم المكتب وازداد مستوى سمعته الجيدة ارتفع مستوى جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات الذي ينتمي إليه.

٢- هناك علاقة عكسية بين التنافس الشديد بين مكاتب المراجعة وجودة الأداء المهني لمنسوبي تلك المكاتب من مراجعي الحسابات، فكلما تزايدت حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة تدنت مستويات جودة الأداء المهني لمراجععي الحسابات المنتمين لتلك المكاتب.

ومن الجدير بالذكر أن النظرية الإيجابية لا تعتمد على دعم تبني أي تغيير في الواقع العملي، وذلك لاستقلالية شخصية الباحث عن الظاهرة محل البحث، فضلاً عن محدودية أدوات جمع البيانات التي تتيحها طبيعة مثل هذه النظرية في تكوين تصور متعمق عن الظاهرة كأساس للمطالبة بإحداث أي تغيير (المطيري ومتولي، ٢٠٠٢م).

وقد تم الاعتماد على إطار نظري محدد وقائم على فرضيات معينة كأساس للدراسة الميدانية لقياس تأثير عدد من العوامل المختارة على جودة أداء مراجع الحسابات بالمملكة العربية السعودية. طبيعة مثل هذا الإطار النظري تقتضي اختبار الفرضيتان المحددتان. وفي ضوء متغيرات الدراسة، تم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات لمعرفة آراء واتجاهات عينة البحث. كما تم الاعتماد على الدراسات السابقة كأساس لتحديد مضمون الاستمارة مع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، حيث تم الاعتماد على دراسات (أبو الحسن، ١٤١٤هـ؛ الحميد، ١٤١٦هـ؛ الشاطري والعنقري، ١٤٢٧هـ)؛ (Lee et al., 2003)، في استخلاص المؤشرات المتعلقة بتأثير حجم وسمعة مكتب المراجعة على مستوى جودة الأداء المهني لمنسوبيه، كما تم الاعتماد على دراسات (Haskins and Williams, 1990; Beattie and Fearnley, 1994; Bierstaker and Wright, 2001)، في استخلاص المؤشرات المتعلقة بتأثير التنافس الشديد بين مكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني، هذا بالإضافة إلى ما توصل إليه الباحثان من خلال قراءتهما لتاريخ وواقع مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية.

وفيما يتعلق بمجتمع البحث، فقد تم تحديده في الطرفين التاليين:

١- المهنيون المنتسبون لمكاتب المراجعة العاملة في المملكة العربية السعودية. فالتركيز على وجهات نظر هؤلاء المهنيون يساعد في تحقيق أهداف

البحث، خاصةً وأنهم المعنيون بشكل مباشر بمحاور الدراسة الميدانية (حجم المكتب وسمعته والعوامل التي تحكم علاقاته التنافسية مع المكاتب الأخرى).

٢- المستفيدون من خدمة مراجعة الحسابات التي تقدمها مكاتب المحاسبين القانونيين في السعودية من مستثمرين ومقرضين وأكاديميين ومحللين وكتاب ماليين واقتصاديين. وقد تم اختيار عينة هذا الطرف عشوائياً.

أما بالنسبة لما يختص بأساليب تحليل البيانات المستقاة من خلال الإجابات والآراء التي تم التوصل إليها من خلال قائمة الاستبانة المستخدمة، فإنه تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات، ونوع العينة، وأهداف الدراسة، وذلك بعد إدخال ومعالجة البيانات في البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences, SPSS)، والذي يعد من أكثر البرامج الإحصائية استخداماً في كافة مجالات البحث العلمية والاجتماعية والاقتصادية والتربوية، لما يتميز به من السهولة والشمولية (الضحيان وحسن، ١٤٢٣هـ؛ الضحيان، ١٤٢٢هـ) تشمل هذه الأساليب ما يلي:

١- اختبار الثبات لأسئلة الاستبانة، وذلك باستخدام معامل "ألفا كرونباخ" والذي يأخذ قيمةً تتراوح بين الصفر (لا يوجد ثبات في البيانات) والواحد الصحيح (يوجد ثبات تام في البيانات). أي أن زيادة قيمة المعامل تعني زيادة مصداقية البيانات في عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

٢- عمل جداول تكرارية بسيطة تشمل التكرارات والنسب المئوية لأسئلة الجزء الأول من بيانات الاستبانة.

٣- حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة عن الأسئلة الواردة باستخدام مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق بشدة (٥) إلى موافق (٤) إلى غير متأكد (٣) إلى غير موافق (٢) إلى غير موافق بشدة (١)، وذلك بهدف معرفة إلى أي فئة تنتمي إجابات العينة.

٤- اختبار  $\chi^2$  "مربع كاي للاستقلالية" بين كل متغيرين من متغيرات الدراسة الوصفية، وذلك بمقابلة فرض العدم (ف٠: لا توجد علاقة بين المتغير الأول والمتغير الثاني) بالفرض البديل (ف١: توجد علاقة بين المتغير الأول والمتغير الثاني). فإذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (٠,٠٥) يتم رفض فرض العدم (ف٠) وقبول الفرض البديل (ف١)، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير الأول والمتغير الثاني. وبالمثل إذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (٠,٠١) فيتم رفض فرض العدم (ف٠) وقبول الفرض البديل (ف١)، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عالية بين المتغير الأول والمتغير الثاني. في المقابل، إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (٠,٠٥) فلا يتم رفض فرض العدم (ف٠) بل يتم رفض الفرض البديل (ف١)، أي لا توجد علاقة بين المتغير الأول والمتغير الثاني.

٥- تحليل التباين الأحادي "ف" بين متوسط إجابات العينة عن الأسئلة المتعلقة بمحاور الدراسة حسب نوع العمل الحالي، وسنوات الخبرة، ومستوى التأهيل الأكاديمي، ومستوى التأهيل المهني، ومستوى المعرفة بمدى تأثير مستوى جودة الأداء المهني لعمليات المراجعة بالعوامل الثلاثة محل البحث. تم ذلك بوضع فرض العدم "ف٠" (جميع متوسطات الإجابات متساوية، أو بمعنى آخر لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب نوع العمل)، أما الفرض البديل "ف١" (ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية، أو بمعنى آخر توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب نوع العمل). فإذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (٠,٠٥)، فهذا يعني رفض فرض العدم (ف٠) وقبول الفرض البديل (ف١)، أي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب نوع العمل وهكذا بالنسبة لسنوات الخبرة، ومستوى التأهيل الأكاديمي، ومستوى التأهيل المهني، ومستوى المعرفة بمدى تأثير مستوى جودة الأداء المهني بالعوامل الثلاث محل البحث.

## ٢- عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

تم تقسيم عينة من مجتمع البحث، على النحو التالي:

١- المهنيون المنتسبون لمكاتب المراجعة العاملة في المملكة العربية السعودية، وبناءً على ذلك فقد تم تحديد مكاتب المراجعة التي سوف يتم توزيع استمارات الاستبيان عليها من خلال القيام بإجراء حصر شامل لجميع المكاتب في المملكة العربية السعودية، ومن واقع بيان مكاتب المراجعة المرخص لهم بمزاولة المهنة، والذي احتوى على تفاصيل بأسماء المكاتب المرخص لها بالعمل في السعودية والمدن التي يعملون بها وأرقام هواتفهم وفاكساتهم. بلغ إجمالي تلك المكاتب (١١٩) مكتباً، (٤٤) مكتباً في مدينة جدة و(٥٥) في مدينة الرياض، وباقي المكاتب تتوزع بين مدن السعودية المختلفة. وقد تم الحصول على عناوين (٧٤) مكتب فقط، بحيث لم يستطيع الباحثان التواصل مع بقية المكاتب وذلك لعدم صحة أرقام هواتف وفاكسات تلك المكاتب. وبناءً عليه فقد تم توزيع (٧٤) استمارة، بواقع استمارة واحدة لكل مكتب مراجعة يتم توجيهها لأحد المحاسبين القانونيين المرخصين العاملين في المكتب، وقد تم استلام (٥١) استمارة أي ما نسبته (٦٨,٩%) من إجمالي الاستمارات المرسله، وهي نسبة صالحة للتحليل.

٢- المستفيدون من الخدمة التي تقدمها مكاتب المحاسبين القانونيين في السعودية من مستثمرين ومقرضين وأكاديميين ومحللين وكتاب ماليين واقتصاديين، وقد تم اختيار عينة هذا الطرف عشوائياً وتم توزيع عدد (٢٠٠) استمارة وذلك على النحو التالي:

• المقرضين: يبلغ عدد البنوك العاملة في المملكة العربية السعودية ١٢ بنك واحد منها لازال قيد الإنشاء، وعليه فقد تم إرسال عدد (٣٠) استمارة لموظفي البنوك العاملين في إدارة الاستثمار والائتمان، وتم استلام (١٨) استمارة بنسبة استجابة قدرها (٦٠%).

• الأكاديميين: تم توزيع عدد (٣٠) استمارة للأكاديميين والأكاديميات العاملين في قسم المحاسبة في جامعة الملك عبدالعزيز بجدة وتم استلام (٢٠) استمارة بنسبة استجابة قدرها (٦٦,٦%).

• الكتاب والمحللين الماليين والاقتصاديين: تم إرسال عدد (٤٠) استمارة على عدد من الكتاب والمحللين الماليين والاقتصاديين في صحف المملكة العربية السعودية وتم استلام (٣٠) استمارة بنسبة استجابة قدرها (٧٥%).

• المستثمرين: تم توزيع عدد (١٠٠) استمارة على عدد من المستثمرين في المملكة العربية السعودية، وتم استرداد (٦٠) استمارة بنسبة استجابة قدرها (٦٠%).

وبناءً على ذلك كان إجمالي عدد الاستثمارات الخاصة بفئة المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة (٢٠٠) استمارة تم استلام (١٢٨) استمارة أي بنسبة (٦٤%) من إجمالي الاستثمارات المرسله، وهي نسبة صالحة للتحليل. وقد قام الباحثان بتقسيم الاستثمارة إلى ثلاثة أقسام على النحو التالي: القسم الأول، يشتمل على البيانات الأولية للمشاركين في الاستبيان، إضافة إلى سؤالين يتعلقان بمدى معرفة وإلمام أفراد عينة الدراسة بموضوع الدراسة. أما القسم الثاني فيتعلق باختبار حجم وسمعة مكتب المراجعة مقابل جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات، وقد قام الباحثان بصياغة عدد (٢٩) مؤشر وطلب من المشاركين في الاستبيان إبداء آرائهم في هذه المؤشرات. في حين انصب تركيز القسم الثالث على اختبار العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة مقابل جودة الأداء المهني، وقام الباحثان بصياغة عدد (١٨) مؤشر وطلب من المشاركين في الاستبيان إبداء آرائهم في هذه المؤشرات.

## ٢-١ مستوى مصداقية البيانات

تم إجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبانة، وذلك باستخدام معامل "ألفا كرونباخ" والذي يأخذ قيمًا تتراوح بين الصفر (لا يوجد ثبات في البيانات)

والواحد الصحيح (يوجد ثبات تام في البيانات). وقد أظهرت النتائج أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول لأسئلة الاستبانة والمتضمن لعدد ٢٩ مؤشر بلغت (٠,٨٥)، في حين بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحور الثاني لأسئلة الاستبانة والمتضمن لعدد ١٨ مؤشر (٠,٧٦)، مما يدل على وجود ثبات بدرجة مرتفعة في إجابات عينة الدراسة الميدانية عن أسئلة الاستبانة.

## ٢-٢ توصيف وتحليل بيانات عينة الدراسة (فئة مكاتب المراجعة)

وهي تشمل المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة العاملة في المملكة العربية السعودية، وعليه سيتم تقسيم هذه الجزئية إلى قسمين رئيسيين هما: قسم خاص بتحليل البيانات العامة للمشاركين من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة، والقسم الثاني خاص بتحليل إجابات المشاركين في الاستبيان من نفس الفئة على محاور الدراسة.

## ٢-٢-١ توصيف وتحليل البيانات العامة للمشاركين

بتلخيص بيانات المشاركين من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة حسب نوع مكتب المراجعة نجد أن النسبة الأكبر كانت للمكاتب المحلية المتوسط بنسبة (٣٧,٣٪)، تليها المكاتب المحلية المبرمة لاتفاقيات شراكة مع مكاتب مهنية دولية بنسبة (٢٩,٤٪)، تليها المكاتب المحلية الكبيرة بنسبة (٢٧,٥٪)، وكانت أقل نسبة للمكاتب المحلية الصغرى بنسبة (٥,٩٪).

ومن حيث عدد سنوات الخبرة، نجد أن النسبة الأكبر كانت للذين تزيد عدد سنوات خبرتهم عن ١٠ سنوات وبلغت نسبتهم (٧٢,٥٪)، يليها فئة الذين تتراوح سنوات خبرتهم من ٤-٦ سنوات بنسبة (١٥,٧٪)، يليها فئة الذين تتراوح سنوات خبرتهم من ٧-١٠ سنوات وبلغت نسبتهم (٩,٨٪)، وكانت أقل نسبة للذين سنوات خبرتهم أقل من سنة واحدة بنسبة (٢٪).

أما بالنسبة لبيانات أفراد عينة الدراسة حسب التأهيل الأكاديمي، فتظهر أن النسبة الأكبر كانت لحاملي درجة البكالوريوس، وذلك بنسبة بلغت (٧٨,٤٪)، في حين كان (١١,٨٪) من المشاركين حاصلين على درجة الماجستير، أما أقل نسبة من المشاركين من عينة المهنيين فكانت لحاملي درجة الدكتوراه وذلك بنسبة (٩,٨٪).

وفيما يتعلق بمستوى التأهيل المهني، أظهرت بيانات المشاركين من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة أن الغالبية العظمى كانت للذين لديهم شهادات زمالة مهنية أخرى غير المذكورة في الاستمارة وبلغت نسبتهم (٣٣,٣٪)، وتفاوتت بين زمالة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين والزمالة المصرية، وجمعية الضرائب المصرية، والبعض ذكر زمالة عربية ولم يحدد نوعها، تليها فئة الحاصلين على شهادة الزمالة السعودية وتساوت معها فئة الذين لا يوجد لديهم شهادات زمالة وبلغت نسبتهم (٢٥,٥٪)، تليها فئة الحاصلين على الزمالة الأمريكية وبلغت نسبتهم (١١,٨٪)، وكانت أقل نسبة للحاصلين على شهادة الزمالة البريطانية وبلغت نسبتهم (٣,٩٪).

ولكي يتمكن الباحثان من تحديد مستوى المعرفة لدى المشاركين باستمارة الدراسة مما يؤكد مدى جدية ومصداقية إجاباتهم، تم صياغة سؤالين يتعلقان بفرضيتا البحث وطلب من فئتي الدراسة الإجابة عليهما. وبناء على ذلك تم قياس مستوى معرفة المشاركين بتأثير حجم وسمعة مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني، وقد أظهرت بيانات المشاركين من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة أن الغالبية العظمى لديهم معرفة تامة، وذلك بنسبة بلغت (٥٢,٩٪)، تليها نسبة الذين لديهم معرفة جيدة وذلك بنسبة بلغت (٤٥,١٪)، وكانت أقل نسبة للذين لديهم معرفة متوسطة حيث بلغت نسبتهم (٢٪).

وبتحليل إجابات عينة الدراسة نجد أن الغالبية العظمى لديهم معرفة جيدة بمدى تأثير حجم وسمعة مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمنسوبيها من مراجعي الحسابات، ويوضح ذلك المتوسط الحسابي الذي بلغت قيمته ٤,٥ وانحراف معياري ٠,٥٤٣٠.

وأخيراً فيما يتعلق بمستوى المعرفة بمدى تأثير العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمنسوبيها من مراجعي الحسابات، أظهرت النتائج أن الغالبية العظمى من المشاركين من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة لديهم معرفة تامة وبلغت نسبتهم (٤٧,١٪)، تليها نسبة الذين لديهم معرفة جيدة وبلغت نسبتهم (٤٣,١٪)، تليها نسبة الذين لديهم معرفة متوسطة وبلغت نسبتهم (٧,٨٪)، وكانت أقل نسبة للذين لديهم معرفة محدودة وبلغت نسبتهم (٢٪).

وبتحليل إجابات عينة الدراسة نجد أن غالبية العظمى لديهم معرفة جيدة بمدى تأثير العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمنسوبيها من مراجعي الحسابات، ويوضح ذلك المتوسط الحسابي الذي بلغت قيمته ٤,٣٥ وانحراف معياري ٠,٧١٦٢.

## ٢-٢-٢ تحليل إجابات المشاركين بالاستبيان

### ١-٢-٢-٢ حجم وسمعة مكاتب المراجعة مقابل جودة الأداء المهني

طلب من كافة المشاركين من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة تحديد وجهة النظر الخاصة في ما إذا كان زيادة الحجم وارتفاع مستوى السمعة الجيدة لمكتب المراجعة تؤثران إيجابياً على جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات، من خلال تحديد مستوى الموافقة على تأثيرها الإيجابي لعدد ٢٩ عامل من عوامل جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات. يوضح الجدول رقم (١) تلخيصاً لما تم التوصل إليه من نتائج.



## جدول (١). تابع.

م	المؤشرات	خيارات الإجابة									
		غير موافق بشدة		غير موافق		أحياناً		موافق بشدة			
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%		
٢٢	توافر ميزانية مرتفعة لتمويل الندوات والمؤتمرات والبحوث المحاسبية	٢,٠	٨	١٥,٧	١٨	٣٥,٣	٢٠	٣٩,٢	٤	٧,٨	٣,٣٥
٢٣	مشاركة أعضاء المكتب بالمجالس واللجان القائمة على تنظيم المهنة	٠,٠	٦	١١,٨	٢١	٤١,٢	١٦	٣١,٤	٨	١٥,٧	٣,٥
٢٤	زيادة مشاركة المكتب في تقديم آراء الفصل في النزاعات أمام الجهات القضائية والرسمية بشكل تطوعي	٢,٠	١٧	٣٣,٣	٢١	٤١,٢	٨	١٥,٧	٤	٧,٨	٢,٩٤
٢٥	توافر دليل مراجعة متكامل خاص بالمكتب	٠,٠	٠,٠	٠,٠	١٠	١٩,٦	١٥	٢٩,٤	٢٦	٥١,٠	٤,٣١
٢٦	توافر سياسة واضحة ومناسبة لقبول العمليات	٠,٠	٣	٥,٩	٥	٩,٨	٢٩	٥٦,٩	١٤	٢٧,٥	٤,٠٥
٢٧	وجود إجراءات صارمة لمتابعة كل خطوة من خطوات المراجعة	٠,٠	٢	٣,٩	١٣	٢٥,٥	٢٣	٤٥,١	١٣	٢٥,٥	٣,٩٢
٢٨	توافر نظام فاعل لبرامج تدريب وتأهيل المراجعين المبتدئين	٠,٠	٠,٠	٠,٠	٦	١١,٨	٢٧	٥٢,٩	١٨	٣٥,٣	٤,٢٣
٢٩	توافر موقع إلكتروني فاعل للمكتب	٠,٠	١٢	٢٣,٥	١٦	٣١,٤	١٩	٣٧,٣	٤	٧,٨	٣,٢٩

ومن خلال إجابات المشاركين من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة والتي يلخصها الجدول رقم (١) يتضح ما يلي:

١- وافق غالبية المشاركين من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة على التأثير الإيجابي لزيادة الحجم وارتفاع مستوى السمعة الجيدة لمكتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات، وجاءت موافقتهم على (٢٢) عامل من إجمالي (٢٩) عامل من عوامل جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات، علماً بأن هذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح للإجابات عن هذه العوامل بقيم بلغت ما بين ٤,٨ و ٣,٥٢، وقد جاءت حسب الترتيب التالي:

- توافر نظم إلكترونية تساهم في تنفيذ عمليات المراجعة.
- توافر مستوى ملائم من الخبرة المهنية والمهارة والكفاءة لدى الشريك وأعضاء فريق المراجعة لكل عملية مراجعة ولصناعة العميل بشكل خاص.
- التزام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بأداب وسلوك المهنة.

- إلمام والتزام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بالمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند تنفيذ أي عملية مراجعة.
- زيادة عدد المراجعين ذوي الخبرة والاختصاص في مكتب المراجعة.
- ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملية لأعضاء فريق العمل في كل عملية مراجعة.
- توافر خبرة سابقة لدى المكتب في مراجعة أعمال العملاء.
- توافر نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر لمنسوبي المكتب من المهنيين داخل وخارج المكتب.
- الإشراف الكافي والملائم على أعمال أعضاء فريق المراجعة لكل عملية.
- توافر دليل مراجعة متكامل خاص بالمكتب.
- توافر نظام سليم للرقابة النوعية الداخلية في المكتب.
- توافر نظام فاعل لبرامج تدريب وتأهيل المراجعين المبتدئين.
- زيادة عدد سنوات الخبرة لمكتب المراجعة.
- ضمان استقلال المراجع وأعضاء فريق عمل المراجعة عند أداء أي عملية مراجعة.
- الالتزام بكافة المتطلبات النظامية والمهنية المرتبطة بإشراف والتوثيق.
- توافر وسائل اتصال فاعلة ومباشرة بين المراجع والعميل.
- توافر سياسة واضحة ومناسبة لقبول العمليات.
- وجود إجراءات صارمة لمتابعة كل خطوة من خطوات المراجعة.
- مشاركة المراجع الرئيس في عمليات المراجعة المختلفة.
- ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة عالمي.
- زيادة قدرة مكتب المراجعة على تحمل المخاطر والدعوى القضائية.
- وانتهاءً بالاتصال بالمراجع السابق قبل البدء بتنفيذ أي عملية مراجعة جديدة.

٢- أما باقي عوامل جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات وعددها (٧)، فقد أظهر المشاركون من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة عدم تأكدهم من التأثير الإيجابي لهذه العوامل من زيادة الحجم وارتفاع مستوى السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة، حيث حصلت على متوسط أقل يتراوح بين ٣,٥ و ٢,٩٤، كان أقلها نسبياً حسب الترتيب التالي:

- توافر موقع إلكتروني فاعل للمكتب.
- زيادة عدد الساعات المنصرفة في كل عملية مراجعة.
- قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية للعملاء.
- زيادة مشاركة المكتب في تقديم آراء الفصل في النزاعات أمام الجهات القضائية والرسمية بشكل تطوعي.

٣- كما بلغت نسبة المتوسط الحسابي العام لجميع العبارات ٣,٩٩، وهي نسبة موافقة عالية، مما يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة المشاركة في الاستبيان من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة توافق على أن زيادة الحجم ومستوى السمعة الجيدة لمكتب المراجعة يواكبها توافر مؤشرات جودة الأداء المهني المستفسر عنها.

**٢-٢-٢-٢ العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة مقابل جودة الأداء المهني**  
 طلب من كافة المشاركين من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة تحديد وجهة النظر الخاصة في ما إذا كانت زيادة حدة العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة تؤثر سلبياً على جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات، من خلال تحديد مستوى الموافقة على أن تلك المنافسة يواكبها عدد (١٨) مؤشر من مؤشرات انخفاض مستوى جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات. يوضح الجدول رقم (٢) تلخيصاً لما تم التوصل إليه من نتائج.

تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية ١٦٥

**جدول (٢). إجابات المشاركين في الاستبيان حول مؤشرات انخفاض مستوى جودة الأداء المهني المواكبة لارتفاع حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.**

المتوسط الحسابي	خيارات الإجابة										المؤشرات	م
	موافق بشدة		موافق		أحياناً		غير موافق		غير موافق بشدة			
	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت		
٣,٨	٢٥,٥	١٣	٣٧,٣	١٩	٢٩,٤	١٥	٧,٨	٤	٠,٠	٠,٠	١	انخفاض مستوى الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب المراجعة
٣,٥٦	١٩,٦	١٠	٣١,٤	١٦	٣٥,٣	١٨	١٣,٧	٧	٠,٠	٠,٠	٢	محاولة تقليص نطاق أعمال المراجعة للتقليل من تكاليف تنفيذها وإجرازها
٣,١١	١١,٨	٦	٢٧,٥	١٤	٢٣,٥	١٢	٣٥,٣	١٨	٢,٠	١	٣	الحصول على خدمات أخرى من إدارة منشأة العميل
٣,٠٧	٩,٨	٥	٢٧,٥	١٤	٢٩,٤	١٥	٢٧,٥	١٤	٥,٩	٣	٤	اتجاه مكاتب المراجعة إلى تقديم خدمات استشارية لنفس العميل الذي يقوم المكتب بمراجعة حساباته
٣,١٩	١٩,٦	١٠	٢١,٦	١١	٢٣,٥	١٢	٢٩,٤	١٥	٥,٩	٣	٥	التهاون في الالتزام بالمعايير والمبادئ وقواعد السلوك المهنية وغيرها من الضوابط الرقابية
٣,١٧	١٧,٦	٩	٣٣,٣	١٧	٥,٩	٣	٣٥,٣	١٨	٧,٨	٤	٦	إهمال تنفيذ إجراءات المراجعة الهامة والمؤثرة في عملية المراجعة
٣,٤٧	٢١,٦	١١	٢٩,٤	١٥	٢٥,٥	١٣	٢١,٦	١١	٢,٠	١	٧	عدم توافر نظام سليم للرقابة النوعية الداخلية في المكتب
٣,٤٧	١٥,٧	٨	٣٩,٢	٢٠	٢٥,٥	١٣	١٥,٧	٨	٣,٩	٢	٨	عدم الحرص على إعداد خطة وافية لتنفيذ عملية المراجعة
٣,٣١	١٣,٧	٧	٣٥,٣	١٨	٢١,٦	١١	٢٧,٥	١٤	٢,٠	١	٩	تنفيذ إجراءات المراجعة دون القيام بأعمال الفحص والمراجعة على أكمل وجه
٣,٢٧	١٥,٧	٨	٢٥,٥	١٣	٢٩,٤	١٥	٢٩,٤	١٥	٠,٠	٠,٠	١٠	زيادة تكاليف عملية المراجعة عن العوائد الناتجة عنها
٣,٣٩	١١,٨	٦	٣٥,٣	١٨	٣٣,٣	١٧	١٩,٦	١٠	٠,٠	٠,٠	١١	انخفاض مستوى الإشراف على فريق عمل المراجعة
٣,٠١	٩,٨	٥	٢٥,٥	١٣	٢٥,٥	١٣	٣٥,٣	١٨	٣,٩	٢	١٢	تعرض المراجع لمساومة الإدارة عند تجديد عقده لفترة قادمة
٣,٤٥	٢٧,٥	١٤	٢٧,٥	١٤	١٥,٧	٨	٢١,٦	١١	٧,٨	٤	١٣	عدم توافر ضمانات لجدولة وكفاءة المراجعة حيث تعتبر الأتعاب المنخفضة هي العامل الأساسي في المفاضلة والاختيار بين المكاتب
٢,٧٦	١١,٨	٦	١٣,٧	٧	٢١,٦	١١	٤٥,١	٢٣	٧,٨	٤	١٤	تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب
٣,١٩	٧,٨	٤	٣٧,٣	١٩	٢١,٦	١١	٣٣,٣	١٧	٠,٠	٠,٠	١٥	محدودية اشتراك المالك/الشريك المسئول بالإشراف على عمليات المراجعة
٣,٢٧	١١,٨	٦	٢٥,٥	١٣	٤١,٢	٢١	٢١,٦	١١	٠,٠	٠,٠	١٦	انخفاض في عدد الساعات العمل اللازمة لكل عملية مراجعة
٣,٤١	١٥,٧	٨	٤٥,١	٢٣	٩,٨	٥	٢٣,٥	١٢	٥,٩	٣	١٧	عدم الحرص على دراسة وفهم طبيعة نشاط العميل
٣,٣١	٩,٨	٥	٣٩,٢	٢٠	٢٣,٥	١٢	٢٧,٥	١٤	٠,٠	٠,٠	١٨	تفشي ظاهرة "تسويق رأي المراجعة"

ومن خلال إجابات المشاركين من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة والتي يلخصها الجدول رقم (٢) يتضح ما يلي:

١- غالبية المؤشرات لم تحظى بموافقة المشاركين في الاستبيان من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة، حيث حصلت (١٦) عبارة على متوسطات حسابية أقل من ٣,٥ على مقياس ليكرت الخماسي، علماً بأن هذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح للإجابات على هذه المؤشرات بقيم بلغت ما بين ٣,٤٧ و٣,٢٨، وقد جاءت حسب الترتيب التالي:

- عدم توافر نظام سليم للرقابة النوعية الداخلية لمكتب المراجعة.
- عدم الحرص على إعداد خطة وافية لتنفيذ عملية المراجعة.
- عدم توافر ضمانات لجودة وكفاءة المراجعة حيث تعتبر الأتعاب المنخفضة هي العامل الأساسي في المفاضلة والاختيار بين المكاتب.
- عدم الحرص على دراسة وفهم طبيعة نشاط العميل.
- انخفاض مستوى الإشراف على فريق عمل المراجعة.
- تنفيذ إجراءات المراجعة دون القيام بأعمال الفحص والمراجعة على أكمل وجه.
- تفشي ظاهرة "تسوق رأي المراجعة" (Opinion Shopping).
- زيادة تكاليف عملية المراجعة عن العوائد الناتجة عنها.
- انخفاض في عدد الساعات العمل اللازمة لكل عملية مراجعة.
- التهاون في الالتزام بالمعايير والمبادئ وقواعد السلوك المهنية وغيرها من الضوابط الرقابية.
- محدودية اشتراك المالك/الشريك المسئول بالإشراف على عمليات المراجعة.
- إهمال تنفيذ إجراءات المراجعة الهامة والمؤثرة في عملية المراجعة.
- الحصول على خدمات أخرى من إدارة منشأة العميل.

- اتجاه مكاتب المراجعة إلى تقديم خدمات استشارية لنفس العميل الذي يقوم المكتب بمراجعة حساباته.
- تعرض المراجع لمساومة الإدارة عند تجديد عقده لفترة قادمة.
- تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب.

٢- مؤشرين فقط حظيا بموافقة المشاركين في الاستبيان من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة، حيث حصلت عبارتين على متوسطات حسابية أعلى من ٣,٥ على مقياس ليكرت الخماسي، وهما انخفاض مستوى الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب المراجعة، ومحاولة تقليص نطاق أعمال المراجعة للتقليل من تكاليف تنفيذها وإنجازها، علماً بأن هذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح للإجابات على هذين المؤشرين بقيم بلغت ما بين ٣,٨ و ٣,٥٦.

٣- بلغت نسبة المتوسط الحسابي العام لجميع العبارات ٣,٢٨، وهي نسبة موافقة أقل من المتوسط، مما يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة المشاركة في الاستبيان من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة لا توافق على أن زيادة حدة العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة تؤثر سلباً على جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات.

## ٢-٣ توصيف وتحليل بيانات عينة الدراسة (فئة المستفيدين)

يستعرض هذا القسم الفرعي ويحلل نتائج الدراسة الميدانية من واقع إجابات أفراد العينة من فئة المستفيدين من الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة في السعودية من مستثمرين ومقرضين وأكاديميين ومحللين وكتاب ماليين واقتصاديين، وعليه سيتم تقسيم هذه الجزئية إلى قسمين رئيسيين هما: قسم خاص بتوصيف وتحليل البيانات العامة للمشاركين من فئة المستفيدين من الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة في السعودية، والقسم الثاني خاص بتحليل إجابات المشاركين من نفس الفئة على محاور الدراسة.

## ٢-٣-١ توصيف وتحليل البيانات العامة للمشاركين

بتلخيص بيانات المشاركين من فئة المستفيدين من الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة حسب نوع العمل، نجد أن الغالبية العظمى كانت للمستثمرين بنسبة بلغت (٢٨,١٪)، تليها فئة محلل/كاتب اقتصادي بنسبة (٢٥٪)، ثم وبنسب متساوية (١٧,٢٪) جاءت فئة مدير/موظف بنك وأكاديمي، في حين حصلت فئة مدير/موظف حكومي على نسبة بلغت (٦,٣٪)، وكانت أقل نسبة لفئة مالك/مدير شركة وبنسب متساوية بلغت (٣,١٪).

ومن حيث عدد سنوات الخبرة، نجد أن النسبة الأكبر كانت للذين يتراوح عدد سنوات خبرتهم أكثر من ١٠ سنوات وبلغت نسبتهم (٣٢,٨٪)، يليها فئة الذين يتراوح مجموع سنوات خبرتهم من ٤-٦ سنوات بنسبة (٢٥٪)، يليها فئة الذين يتراوح مجموع سنوات خبرتهم من ١-٣ سنوات وبلغت نسبتهم (١٨,٨٪)، يليها فئة الذين يتراوح مجموع سنوات خبرتهم من ٧-١٠ سنوات وبلغت نسبتهم (١٥,٦٪)، وكانت أقل نسبة للذين لا تزيد خبرتهم عن سنة واحدة بنسبة (٧,٨٪).

أما بالنسبة لبيانات أفراد عينة الدراسة حسب التأهيل الأكاديمي، فأظهرت بأن الغالبية كانت من حاملي درجة البكالوريوس، وذلك بنسبة بلغت (٤٦,٩٪)، في حين كان (٣٢,٨٪) من المشاركين من حاملي درجة الدكتوراه، يليها وبنسب متساوية فئة حاملي شهادة الدبلوم وفئة حاملي درجة الماجستير بنسبة بلغت (٩,٤٪)، أما أقل نسبة فكانت للذين أجابوا - بأخرى - دلالة على شهادة الثانوي كما وضحه حاملوها في الاستبيان بنسبة بلغت (١,٦٪).

أما فيما يتعلق بمستوى المعرفة بمدى تأثير حجم وسمعة مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمنسوبيها من مراجعي الحسابات، أظهرت النتائج أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة كانت ممن لديهم معرفة جيدة وبلغت نسبتهم

(٣٥,٩٪)، تليها نسبة الذين لديهم معرفة تامة وبلغت نسبتهم (٢٨,١٪)، أما فئة الذين لديهم معرفة متوسطة فبلغت نسبتهم (٢٥,٠٪)، ثم فئة الذين لديهم معرفة محدودة وبنسبة بلغت (٧,٨٪)، وأخيراً أقل نسبة كانت للذين أجابوا "بلا أعرف" وبلغت نسبتهم (٣,١٪) من إجمالي عدد المشاركين من فئة المستفيدين من الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة.

وبتحليل إجابات عينة الدراسة نجد أن غالبية عينة الدراسة لديهم معرفة جيدة بمدى تأثير حجم وسمعة مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات، ذلك ما يشير إليه المتوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (٣,٧٨) وانحراف معياري (١,٠٤١٩).

وأخيراً فيما يتعلق بمستوى المعرفة بمدى تأثير العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمنسوبيها من مراجعي الحسابات، أظهرت بيانات المشاركين من فئة المستفيدين من الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة كانت لمن لديهم معرفة جيدة وبلغت نسبتهم (٣٢,٨٪)، تليها نسبة الذين لديهم معرفة متوسطة وبلغت نسبتهم (٣١,٣٪)، ثم فئة الذين لديهم معرفة تامة وبلغت نسبتهم (٢١,٩٪)، تليها فئة الذين لديهم معرفة محدودة وبلغت نسبتهم (١٠,٩٪)، وكانت أقل نسبة للذين أجابوا "بلا أعرف" وبلغت نسبتهم (٣,١٪) فقط من إجمالي عدد المشاركين.

وبتحليل إجابات عينة الدراسة نجد أن غالبية عينة الدراسة لديها معرفة جيدة بمدى تأثير العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمنسوبيها من مراجعي الحسابات، ذلك ما يشير إليه المتوسط الحسابي الذي بلغت قيمته (٣,٥٩) وانحراف معياري (١,٠٤٥٧).

## ٢-٣-٢ تحليل إجابات المشاركين بالاستبيان

## ٢-٣-٢-١ حجم وسمعة مكاتب المراجعة مقابل جودة الأداء المهني

طلب من كافة المشاركين من فئة المستفيدين من الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة تحديد وجهة النظر الخاصة فيما إذا كان زيادة الحجم وارتفاع مستوى السمعة الجيدة لمكتب المراجعة تؤثران إيجابياً على جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات، من خلال تحديد مستوى الموافقة على تأثيرها الإيجابي لعدد ٢٩ عامل من عوامل جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات. يوضح الجدول رقم (٣) تلخيصاً لما تم التوصل إليه من نتائج.

جدول (٣). إجابات المشاركين في الاستبيان حول مؤشرات ارتفاع مستوى جودة الأداء المهني المواكبة لزيادة حجم مكتب المراجعة وارتفاع مستوى سمعته الجيدة.

م	المؤشرات	خيارات الإجابة										
		غير موافق بشدة		غير موافق		أحياناً موافق		موافق بشدة				
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%			
١	زيادة عدد سنوات الخبرة لمكتب المراجعة	٢	١,٦	٤	٣,١	٨	٦,٣	٦٤	٥٠,٠	١٥٠	٣٩,١	٤,٢١
٢	زيادة عدد المراجعين ذوي الخبرة والاختصاص في مكتب المراجعة	٢	١,٦	٠٠	٠٠	١٤	١٠,٩	٥٤	٤٢,٢	٥٨	٤٥,٣	٤,٢٩
٣	توافر مستوى ملائم من الخبرة المهنية والمهارة والكفاءة لدى الشريك وأعضاء فريق المراجعة لكل عملية مراجعة ولصناعة العميل بشكل خاص	٠٠	٠٠	٠٠	٠٠	١٤	١٠,٩	٧٠	٥٤,٧	٤٤	٣٤,٤	٤,٢٣
٤	توافر خبرة سابقة لدى المكتب في مراجعة أعمال العملاء	٠٠	٠٠	١٠	٧,٨	٢٦	٢٠,٣	٦٢	٤٨,٤	٣٠	٢٣,٤	٣,٨٧
٥	الإشراف الكافي والملائم على أعمال أعضاء فريق المراجعة لكل عملية	٠٠	٠٠	٢	١,٦	٤	٣,١	٩٠	٧٠,٣	٣٢	٢٥,٠	٤,١٨
٦	توافر نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر لمنسوبي المكتب من المهنيين داخل وخارج المكتب	٠٠	٠٠	٢	١,٦	١٤	١٠,٩	٦٤	٥٠,٠	٤٨	٣٧,٥	٤,٢٣
٧	توافر نظام سليم للرقابة النوعية الداخلية في المكتب	٠٠	٠٠	٠٠	٠٠	١٠	٧,٨	٧٠	٥٤,٧	٤٨	٣٧,٥	٤,٢٩
٨	توافر نظم إلكترونية تساهم في تنفيذ عمليات المراجعة	٢	١,٦	٤	٣,١	١٢	٩,٤	٨٤	٦٥,٦	٢٦	٢٠,٣	٤,٠٠
٩	توافر وسائل اتصال فاعلة ومباشرة بين المراجع والعميل	٠٠	٠٠	٢	١,٦	١٨	١٤,١	٧٦	٥٩,٤	٣٢	٢٥,٠	٤,٠٧
١٠	الاتصال بالمراجع السابق قبل البدء بتنفيذ أي عملية مراجعة جديدة	٢٠	١٥,٦	٦	٤,٧	٥٢	٤٠,٦	٣٨	٢٩,٧	١٢	٩,٤	٣,١٢
١١	ضمان استقلال المراجع وأعضاء فريق عمل المراجعة عند أداء أي عملية مراجعة	٠٠	٠٠	٢	١,٦	٣٠	٢٣,٤	٤٦	٣٥,٩	١٥٠	٣٩,١	٤,١٢

## جدول (٣). تابع.

م	المؤشرات	خيارات الإجابة									
		غير موافق بشدة		غير موافق		أحياناً		موافق		موافق بشدة	
		%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت
١٢	الإمام والتزام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بالمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند تنفيذ أي عملية مراجعة	٠٠	٠٠	٢	١,٦	١٤	١٠,٩	٤٢	٣٢,٨	٧٠	٥٤,٧
١٣	التزام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بأداب وسلوك المهنة	٠٠	٠٠	٤	٣,١	١٦	١٢,٥	٤٠	٣١,٣	٦٨	٥٣,١
١٤	ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعمل لأعضاء فريق العمل في كل عملية مراجعة	٠٠	٠٠	٢	١,٦	١٠	٧,٨	٧٢	٥٦,٣	٤٤	٣٤,٤
١٥	زيادة قدرة مكتب المراجعة على تحمل المخاطر والدعاوى القضائية	٠٠	٠٠	٢٢	١٧,٢	٣٠	٢٣,٤	٥٤	٤٢,٢	٢٢	١٧,٢
١٦	الالتزام بكافة المتطلبات النظامية والمهنية المرتبطة بإشراف والتوثيق	٠٠	٠٠	٠٠	٠,٠	٢٦	٢٠,٣	٦٦	٥١,٦	٣٦	٢٨,١
١٧	مشاركة المراجع الرئيس في عمليات المراجعة المختلفة	٠٠	٠٠	١٢	٩,٤	٤٢	٣٢,٨	٥٦	٤٣,٨	١٨	١٤,١
١٨	زيادة عدد الساعات المنصرفة في كل عملية مراجعة	٢	١,٦	٢٢	١٧,٢	٥٤	٤٢,٢	٤٤	٣٤,٤	٦	٤,٧
١٩	ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة عالمي	٠٠	٠٠	١٢	٩,٤	٤٦	٣٥,٩	٤٠	٣١,٣	٣٠	٢٣,٦
٢٠	استخدام المكتب للأساليب الإحصائية الملائمة في تنفيذ عمليات المراجعة التي يتعاقد عليها	٠٠	٠٠	٤	٣,١	٢٢	١٧,٢	٦٨	٥٣,١	٣٤	٢٦,٦
٢١	قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية للعملاء	٨	٦,٣	٢٤	١٨,٨	٣٤	٢٦,٦	٥٤	٤٢,٢	٨	٦,٣
٢٢	توافر ميزانية مرتفعة لتمويل الندوات والمؤتمرات والبحوث المحاسبية	٨	٦,٣	٢٢	١٧,٢	٣٤	٢٦,٦	٥٢	٤٠,٦	١٢	٩,٤
٢٣	مشاركة أعضاء المكتب بالمجالس واللجان القائمة على تنظيم المهنة	٦	٤,٧	٤	٣,١	٤٨	٣٧,٥	٥٦	٤٣,٨	١٤	١٠,٩
٢٤	زيادة مشاركة المكتب في تقديم آراء الفصل في النزاعات أمام الجهات القضائية والرسمية بشكل تطوعي	٦	٤,٧	١٢	٩,٤	٤٤	٣٤,٤	٥٠	٣٩,١	١٦	١٢,٥
٢٥	توافر دليل مراجعة متكامل خاص بالمكتب	٠٠	٠٠	٠٠	٠,٠	١٨	١٤,١	٧٠	٥٤,٧	٤٠	٣١,٣
٢٦	توافر سياسة واضحة ومناسبة لقبول العمليات	٢	١,٦	٠٠	٠,٠	١٢	٩,٤	٧٤	٥٧,٨	٤٠	٣١,٣
٢٧	وجود إجراءات صارمة لمتابعة كل خطوة من خطوات المراجعة	٢	١,٦	٠٠	٠,٠	٢٦	٢٠,٣	٥٢	٤٠,٦	٤٨	٣٧,٥
٢٨	توافر نظام فاعل لبرامج تدريب وتأهيل المراجعين المبتدئين	٢	١,٦	٤	٣,١	١٠	٧,٨	٦٦	٥١,٦	٤٦	٣٥,٩
٢٩	توافر موقع إلكتروني فاعل للمكتب	٦	٤,٧	١٦	١٢,٥	٣٠	٢٣,٤	٤٤	٣٤,٤	٣٢	٢٥,٠

ومن خلال إجابات المشاركين والتي يلخصها الجدول رقم (٣) يتضح ما يلي:

١- وافق غالبية المشاركين من فئة المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة على التأثير الإيجابي لحجم وسمعة مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات، وجاءت موافقتهم على (٢٤) مؤشر من إجمالي (٢٩) مؤشر من مؤشرات جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات،

علمًا بأن هذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح للإجابات على هذه المؤشرات بقيم بلغت ما بين ٤,٤٠ و ٣,٥٣، حسب الترتيب التالي:

- إمام والتزام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بالمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند تنفيذ أي عملية مراجعة.
- التزام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بأداب وسلوك المهنة.
- زيادة عدد المراجعين ذوي الخبرة والاختصاص في مكتب المراجعة.
- توافر نظام سليم للرقابة النوعية الداخلية في المكتب.
- توافر مستوى ملائم من الخبرة المهنية والمهارة والكفاءة لدى الشريك وأعضاء فريق المراجعة لكل عملية مراجعة ولصناعة العميل بشكل خاص.
- توافر نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر لمنسوبي المكتب من المهنيين داخل وخارج المكتب.
- ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملية لأعضاء فريق العمل في كل عملية مراجعة.
- زيادة عدد سنوات الخبرة لمكتب المراجعة.
- الإشراف الكافي والملائم على أعمال أعضاء فريق المراجعة لكل عملية.
- توافر دليل مراجعة متكامل خاص بالمكتب.
- توافر سياسة واضحة ومناسبة لقبول العمليات.
- توافر نظام فاعل لبرامج تدريب وتأهيل المراجعين المبتدئين.
- ضمان استقلال المراجع وأعضاء فريق عمل المراجعة عند أداء أي عملية مراجعة.
- وجود إجراءات صارمة لمتابعة كل خطوة من خطوات المراجعة.
- توافر وسائل اتصال فاعلة ومباشرة بين المراجع والعميل.
- الالتزام بكافة المتطلبات النظامية والمهنية المرتبطة بإشراف والتوثيق.
- استخدام المكتب للأساليب الإحصائية الملائمة في تنفيذ عمليات المراجعة التي يتعاقد عليها.

- توافر نظم إلكترونية تساهم في تنفيذ عمليات المراجعة.
  - توافر خبرة سابقة لدى المكتب في مراجعة أعمال العملاء.
  - ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة عالمي.
  - مشاركة المراجع الرئيس في عمليات المراجعة المختلفة.
  - توافر موقع إلكتروني فاعل للمكتب.
  - زيادة قدرة مكتب المراجعة على تحمل المخاطر والدعاوى القضائية.
  - مشاركة أعضاء المكتب بالمجالس واللجان القائمة على تنظيم المهنة.
- ٢- أما باقي عوامل جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات وعددها (٥)، فقد أظهر المشاركون من فئة المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة عدم تأكدهم من التأثير الإيجابي لهذه العوامل من زيادة الحجم وارتفاع مستوى السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة، حيث حصلت على متوسطات بنسب أقل تتراوح بين ٣,٤٥ و ٣,١٢، حسب الترتيب التالي:

- زيادة مشاركة المكتب في تقديم آراء الفصل في النزاعات أمام الجهات القضائية والرسمية بشكل تطوعي.
  - توافر ميزانية مرتفعة لتمويل الندوات والمؤتمرات والبحوث المحاسبية.
  - زيادة عدد الساعات المنصرفة في كل عملية مراجعة.
  - قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية للعملاء.
  - الاتصال بالمراجع السابق قبل البدء بتنفيذ أي عملية مراجعة جديدة.
- ٤- كما بلغت نسبة المتوسط الحسابي العام لجميع العبارات ٣,٩١، وهي نسبة موافقة عالية، مما يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة المشاركة في الاستبيان من فئة المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة توافق على أن زيادة الحجم ومستوى السمعة الجيدة لمكتب المراجعة يواكبها توافر مؤشرات جودة الأداء المهني المستفسر عنها.

٢-٢-٣-٢ العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة مقابل جودة الأداء المهني  
طلب من كافة المشاركين من فئة المستفيدين من الخدمات التي تقدمها مكاتب

المراجعة تحديد وجهة النظر الخاصة فيما إذا كانت زيادة حدة العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة تؤثر سلبياً على جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات، من خلال تحديد مستوى الموافقة على أن تلك المنافسة يواكبها عدد (١٨) مؤشر من مؤشرات انخفاض مستوى جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات. يوضح الجدول رقم (٤) تلخيصاً لما تم التوصل إليه من نتائج.

جدول (٤). إجابات المشاركين في الاستبيان حول مؤشرات انخفاض مستوى جودة الأداء المهني المواكبة لارتفاع حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.

م	المؤشرات	خيارات الإجابة										
		غير موافق بشدة		غير موافق		أحياناً موافق		موافق بشدة				
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%			
١	انخفاض مستوى الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب المراجعة	٨	٦,٣	٢٢	١٧,٢	٣٤	٢٦,٦	٤٦	٣٥,٩	١٨	١٤,١	٣,٣٤
٢	محاولة تقليص نطاق أعمال المراجعة للتقليل من تكاليف تنفيذها وإجازها	١٤	١٠,٩	٢٢	١٧,٢	٣٠	٢٣,٤	٥٠	٣٩,١	١٢	٩,٤	٣,١٨
٣	الحصول على خدمات أخرى من إدارة منشأة العميل	١٨	١٤,١	١٨	١٤,١	٣٦	٢٨,١	٤٨	٣٧,٥	٨	٦,٣	٣,٠٧
٤	اتجاه مكاتب المراجعة إلى تقديم خدمات استشارية لنفس العميل الذي يقوم المكتب بمراجعة حساباته	١٢	٩,٤	١٢	٩,٤	٣٨	٢٩,٧	٤٤	٣٤,٤	٢٢	١٧,٢	٣,٤٠
٥	التهاون في الالتزام بالمعايير والمبادئ وقواعد السلوك المهنية وغيرها من الضوابط الرقابية	٢٢	١٧,٢	١٤	١٠,٩	٢٦	٢٠,٣	٣٨	٢٩,٧	٢٨	٢١,٩	٣,٢٨
٦	إهمال تنفيذ إجراءات المراجعة الهامة والمؤثرة في عملية المراجعة	٣٠	٢٣,٤	٢٠	١٥,٦	٢٨	٢١,٩	٣٠	٢٣,٤	٢٠	١٥,٦	٢,٩٢
٧	عدم توافر نظام سليم للرقابة النوعية الداخلية في المكتب	٢٢	١٧,٢	٣٢	٢٥,٠	١٢	٩,٤	٥٢	٤٠,٦	١٠	٧,٨	٢,٩٦
٨	عدم الحرص على إعداد خطة وافية لتنفيذ عملية المراجعة	٢٠	١٥,٦	٣٠	٢٣,٤	٣٠	٢٣,٤	٣٦	٢٨,١	١٢	٩,٤	٢,٩٢
٩	تنفيذ إجراءات المراجعة دون القيام بأعمال الفحص والمراجعة على أكمل وجه	٢٦	٢٠,٣	١٤	١٠,٩	٣٤	٢٦,٦	٣٦	٢٨,١	١٨	١٤,١	٣,٠٤
١٠	زيادة تكاليف عملية المراجعة عن العوائد الناتجة عنها	٢٠	١٥,٦	٢٤	١٨,٨	٣٨	٢٩,٧	٣٤	٢٦,٦	١٢	٩,٤	٢,٩٥
١١	انخفاض مستوى الإشراف على فريق عمل المراجعة	٢٢	١٧,٢	٢٤	١٨,٨	٢٢	١٧,٢	٤٦	٣٥,٩	١٤	١٠,٩	٣,٠٤
١٢	تعرض المراجع لمسئومة الإدارة عند تجديد عقده لفترة قادمة	٢٢	١٧,٢	٢٤	١٨,٨	٢٤	١٨,٨	٢٨	٢١,٩	٣٠	٢٣,٤	٣,١٥
١٣	عدم توافر ضمانات لجودة وكفاءة المراجعة حيث تعتبر الأتعاب المنخفضة هي العامل الأساسي في المفاضلة والاختيار بين المكاتب	٨	٦,٣	٢٤	١٨,٨	٢٠	١٥,٦	٢٦	٢٠,٣	١٢	٩,٤	٣,٣٧
١٤	تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب	٢٠	١٥,٦	٢٠	١٥,٦	٤٤	٣٤,٤	٤٤	٣٤,٤	١٤	١٠,٩	٢,٩٨
١٥	محدودية اشتراك المالك/الشريك المسئول بالإشراف على عمليات المراجعة	١٠	٧,٨	٣٦	٢٨,١	٤٦	٣٥,٩	٣٤	٢٦,٦	٢	١,٦	٢,٨٥
١٦	انخفاض في عدد الساعات العمل اللازمة لكل عملية مراجعة	١٠	٧,٨	٢٢	١٧,٢	٤٠	٣١,٣	٥٠	٣٩,١	٦	٤,٧	٣,١٥
١٧	عدم الحرص على دراسة وفهم طبيعة نشاط العميل	١٨	١٤,١	٢٨	٢١,٩	٢٠	١٥,٦	٥٠	٣٩,١	١٢	٩,٤	٣,٠٧
١٨	تفشي ظاهرة "تسوق رأي المراجعة"	١٠	٧,٨	٣٠	٢٣,٤	٢٢	١٧,٢	٥٦	٤٣,٨	١٠	٧,٨	٣,٢٠

ومن خلال إجابات المشاركين والتي يلخصها الجدول رقم (٤) يتضح ما يلي:

١- غالبية المؤشرات لم تحظى بموافقة المشاركين في الاستبيان من فئة المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة، حيث حصلت جميع العبارات على متوسطات حسابية أقل من ٣,٥ على مقياس ليكرت الخماسي، وجاء ترتيبها حسب المتوسط الحسابي وبنسب ما بين ٣,٤٠ و ٢,٨٥ كالتالي:

- اتجاه مكاتب المراجعة إلى تقديم خدمات استشارية لنفس العميل الذي يقوم المكتب بمراجعة حساباته.
- عدم توافر ضمانات لجودة وكفاءة المراجعة حيث تعتبر الأتعاب المنخفضة هي العامل الأساسي في المفاضلة والاختيار بين المكاتب.
- انخفاض مستوى الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب المراجعة.
- التهاون في الالتزام بالمعايير والمبادئ وقواعد السلوك المهنية وغيرها من الضوابط الرقابية.
- تفشي ظاهرة "تسوق رأي المراجعة" (Opinion Shopping).
- محاولة تقليص نطاق أعمال المراجعة للتقليل من تكاليف تنفيذها وإنجازها.
- تعرض المراجع لمساومة الإدارة عند تجديد عقده لفترة قادمة.
- انخفاض في عدد الساعات العمل اللازمة لكل عملية مراجعة.
- الحصول على خدمات أخرى من إدارة منشأة العميل.
- عدم الحرص على دراسة وفهم طبيعة نشاط العميل.
- تنفيذ إجراءات المراجعة دون القيام بأعمال الفحص والمراجعة على أكمل وجه.
- انخفاض مستوى الإشراف على فريق عمل المراجعة

- تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب.
  - عدم توافر نظام سليم للرقابة النوعية الداخلية في المكتب.
  - زيادة تكاليف عملية المراجعة عن العوائد الناتجة عنها.
  - إهمال تنفيذ إجراءات المراجعة الهامة والمؤثرة في عملية المراجعة.
  - عدم الحرص على إعداد خطة وافية لتنفيذ عملية المراجعة.
  - محدودية اشتراك المالك/الشريك المسؤول بالإشراف على عمليات المراجعة.
- ٢- بلغت نسبة المتوسط الحسابي العام لجميع العبارات ٣,١، وهي نسبة موافقة أقل من المتوسط، مما يدل على أن غالبية أفراد عينة الدراسة من فئة المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة لا توافق على أن زيادة حدة العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة تؤثر سلباً على جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات.

#### ٢-٤ اختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لدرجات المتغيرات الخاصة بكل فئة من فئات الدراسة

بناء على ما سبق عرضه من نتائج، تم التوصل إلى المتوسطات الحسابية العامة لفئتي المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة والمستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة في ظل متغيرات الدراسة، كما يتضح في الجدول (٥).

جدول (٥). المتوسطات الحسابية العامة لفئتي مكاتب المراجعة والمستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة في ظل متغيرات الدراسة.

عينة الدراسة	متغيرات الدراسة	المتوسطات الحسابية
فئة مكاتب المراجعة	المتغير الأول	٣,٩٥
	المتغير الثاني	٣,٢٨
فئة المستفيدين	المتغير الأول	٣,٩١
	المتغير الثاني	٣,١

يتضح من الجدول (٥) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية لكل من فئتي الدراسة على حده في ظل متغيرات الدراسة. ولمعرفة ما إذا كانت هذه الفروق معنوية أم لا، تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي Anova لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لدرجات المتغيرات في فئتي عينة الدراسة.

وللتحقق من ذلك يتم عادةً صياغة الفرضية الصفرية الآتية: " لا توجد فروق دالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة نحو متغيرات الدراسة"، ويتم رفض أو قبول الفرضية الصفرية اعتماداً على احتمال الدلالة الإحصائية، فإذا كانت قيمة هذه الدلالة الإحصائية أكبر من (٠,٠٥) فإن الفرضية الصفرية تكون مقبولة وتكون النتيجة غير دالة إحصائية.

جدول (٦). نتائج اختبار Anova على المتوسط الحسابي لدرجات المتغيرات في فئة مكاتب المراجعة.

متغيرات الدراسة	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	النسبة الفئوية	الدلالة الإحصائية
المتغير الأول	بين المجموعات	١,٥١٦	٣	٠,٥٠٥	٣,٧١٣	٠,١٨
	داخل المجموعات الإجمالي	٦,٤٠٤	٤٧	٠,١٣٦		
		٧,٩٢٠	٥٠			
المتغير الثاني	بين المجموعات	١,٦٥١	٣	٠,٥٥٠	١,٠٤٢	٠,٣٨٣
	داخل المجموعات الإجمالي	٢٤,٨٣٨	٤٧	٠,٥٢٨		
		٢٦,٤٨٩	٥٠			

يتضح من النتائج التي يلخصها الجدول (٦) ما يلي:

١- المتغير الأول ("هناك علاقة طردية بين زيادة الحجم ومستوى السمعة الجيدة لمكتب المراجعة وارتفاع مستوى جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات")، نجد أن قيمة النسبة الفئوية تساوي (٣,٧١٣) بدلالة إحصائية (٠,١٨) ودرجات حرية (٣، ٤٧، ٠,٠٥)، أي أكبر من مستوى معنوية (٠,٠٥) مما يدل على أنه لا توجد فروق معنوية دالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة نحو المتغير الأول.

٢- المتغير الثاني ("توجد علاقة عكسية بين زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وارتفاع مستوى جودة الأداء المهني لمنسوبي تلك المكاتب من مراجعي الحسابات")، نجد أن قيمة النسبة الفائية تساوي (١,٠٤٢) بدلالة إحصائية (٠,٣٨٣) ودرجات حرية (٣, ٤٧, ٠,٠٥)، أي أكبر من مستوى معنوية (٠,٠٥)، مما يدل على أنه لا توجد فروق معنوية دالة إحصائياً في إجابات أفراد عينة الدراسة من فئة مكاتب المراجعة نحو المتغير الثاني.

جدول (٧). نتائج اختبار Anova على المتوسط الحسابي لدرجات المتغيرات في فئة المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة.

متغيرات الدراسة	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	النسبة الفائية	الدلالة الإحصائية
المتغير الأول	بين المجموعات	٣,٥٤٢	٦	٠,٥٩٠	٤,٠١٩	٠,٠٠١
	داخل المجموعات	١٧,٧٧٠	١٢١	٠,١٤٧		
	المجموع الإجمالي	٢١,٣١٢	١٢٧			
المتغير الثاني	بين المجموعات	٩,٠١٨	٦	١,٥٠٣	٢,٤٣١	٠,٠٣٠
	داخل المجموعات	٧٤,٧٩٦	١٢١	٠,٦١٨		
	المجموع الإجمالي	٨٣,٨١٤	١٢٧			

يتضح من النتائج التي يلخصها الجدول (٧) ما يلي:

١- المتغير الأول ("هناك علاقة طردية بين زيادة الحجم ومستوى السمعة الجيدة لمكتب المراجعة وارتفاع مستوى جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات")، نجد أن قيمة النسبة الفائية تساوي (٤,٠١٩) بدلالة إحصائية (٠,٠٠١) ودرجات حرية (٦, ١٢١, ٠,٠٥)، أي أصغر من مستوى معنوية (٠,٠٥)، مما يدل على أنه توجد فروق معنوية دالة إحصائياً في إجابات أفراد عينة الدراسة نحو المتغير الأول.

٢- المتغير الثاني ("توجد علاقة عكسية بين زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وارتفاع مستوى جودة الأداء المهني لمنسوبي تلك المكاتب من مراجعي الحسابات")، نجد أن قيمة النسبة الفائية تساوي (٢,٤٣١) بدلالة إحصائية (٠,٠٣٠) ودرجات حرية (٦, ١٢١, ٠,٠٥)، أي أكبر من مستوى معنوية (٠,٠٥)، مما يدل على أنه لا توجد فروق معنوية دالة إحصائياً في استجابات أفراد عينة الدراسة من المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة نحو المتغير الثاني.

## ٢-٥ اختبار فرضيتنا الدراسة

سوف يتم في هذا الجزء استعراض نتائج اختبار (ت) لعينة واحدة من طرف واحد، والذي يستخدم للمقارنة بين متوسط المتغير المراد اختباره ومتوسط افتراضي له دلالة معينة في معرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي ذو دلالة إحصائية ما بين هذين المتوسطين. وقد تم اختيار المقياس رقم ٣ من مقياس ليكرت (الذي يتكون من خمس مستويات) كوسيط افتراضي ومن ثم مقارنته بمتوسط المتغير الذي تم اختباره لكل فرضية لمعرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي ذو دلالة إحصائية ما بين هذين المتوسطين، وهو ما يمكن الاستناد إليه كمؤشر باتجاه إبراز أهمية التأثير أو مستوى الإدراك. والعكس في حالة عدم وجود فرق معنوي ذي دلالة إحصائية، حيث يعتبر مؤشراً باتجاه قلة الأهمية أو ضعف مستوى الإدراك. والجدول التالي رقم (٨) يوضح المتوسط العام والانحراف المعياري والخطأ المعياري لكل متغير من متغيرات الدراسة.

جدول (٨). المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري والخطأ المعياري لمتغيرات الدراسة (فئة مكاتب المراجعة).

متغيرات الدراسة	عدد المفردات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
المتغير الأول	٥١	٣,٩٢٣٦	٠,٣٩٨٠	٠,٥٥٧
المتغير الثاني	٥١	٣,٢٩	٠,٧٢٧٩	٠,١٠١٩

$$\text{حيث إن: ت المحسوبة} = \frac{\text{المتوسط} - ٣}{\text{الخطأ المعياري}}$$

وسيتم مقارنة قيمة "ت" المحسوبة بقيمة "ت" الجدولية عند درجات حرية (عدد المفردات - ١) ومستوى معنوية ٠,٠٥ عند إجراء اختبار فرضيتنا الدراسة وذلك على النحو التالي:

### ١- اختبار الفرضية الأولى

الفرضية العدمية (ف.): لا توجد علاقة بين زيادة الحجم والسمعة الجيدة لمكتب المراجعة من جانب ومستوى جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات من جانب آخر. وقد تم التعبير عنها رياضياً بالمعادلة: (ف.: غ ١ < ٣)، نجد أنه عند إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة وبايجاد قيمة "ت" المحسوبة، والتي تساوي ١,٦٥٨ ومقارنتها بقيمة "ت" الجدولية بدرجات حرية (٥١-١) ومستوى معنوية ٠,٠٥، والتي تساوي ٠,٥٧٤٥، حيث غ ١: تمثل المتوسط الحسابي لدرجات متغيرات الفرض الأول.

الفرضية البديلة (ف١): توجد علاقة بين زيادة الحجم والسمعة الجيدة لمكتب المراجعة من جانب ومستوى جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات من جانب آخر. وقد تم التعبير عنها رياضياً بالمعادلة: (ف.: غ ١ < ٣)، نجد أنه عند إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة وبايجاد قيمة "ت" المحسوبة نجد أن قيمة "ت" المحسوبة أكبر من قيمة ت الجدولية (١,٦٥٨ < ٠,٥٧٤٥) لذا فإنه توجد دلالة إحصائية أي يوجد فرق معنوي. عليه فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى أنه توجد علاقة بين زيادة الحجم والسمعة الجيدة لمكتب المراجعة من جانب ومستوى جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات من جانب آخر.

## ٢- اختبار الفرضية الثانية

الفرضية العدمية (ف.) لن تؤدي زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى تدني جودة الأداء المهني لمنسوبي تلك المكاتب من مراجعي الحسابات. وقد تم التعبير عنها رياضياً بالمعادلة: (ف.: غ  $1 < 3$ )، نجد أنه عند إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة وبايجاد قيمة "ت" المحسوبة والتي تساوي ٢,٨٤٥٩ ومقارنتها بقيمة "ت" الجدولية بدرجات حرية (٥١-١) ومستوى معنوية ٠,٠٥ والتي تساوي ٣,١٤٠٣، حيث غ  $1 > 3$ : تمثل المتوسط الحسابي لدرجات متغيرات الفرض الثاني والتي تقيس مدى وجود علاقة بين زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة من جانب، وانخفاض مستوى جودة الأداء المهني لمنسوبي تلك المكاتب من مهنيين من جانب آخر.

الفرضية البديلة (ف١) تؤدي زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى تدني جودة الأداء المهني لمنسوبي تلك المكاتب من مراجعي الحسابات. وقد تم التعبير عنها رياضياً بالمعادلة: ف.: غ  $1 < 3$ ، نجد أنه عند إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة وبايجاد قيمة "ت" المحسوبة، والتي كانت أصغر من قيمة ت الجدولية (٢,٨٤٥٩  $> 3,1403$ )، لذا فإنه لا توجد دلالة إحصائية أي لا يوجد فرق معنوي. عليه فإننا نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة التي تشير إلى أن زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة لا يؤدي إلى تدني جودة الأداء المهني لمنسوبي تلك المكاتب من مراجعي الحسابات.

جدول (٩). المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري والخطأ المعياري لمتغيرات الدراسة (فئة المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة).

متغيرات الدراسة	عدد المفردات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
المتغير الأول	١٢٨	٣,٩٢٠٣	٠,٤٠٩٦	٠,٣٦٣١
المتغير الثاني	١٢٨	٣,١٠٩٤	٠,٨١٢٤	٠,٧١٨٠

## ١- اختبار الفرضية الأولى

الفرضية العدمية (ف): لا توجد علاقة بين زيادة الحجم والسمعة الجيدة لمكتب المراجعة من جانب ومستوى جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات من جانب آخر. نجد أنه عند إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة، وبايجاد قيمة "ت" المحسوبة والتي تساوي ٢,٥٣٤٥ ومقارنتها بقيمة "ت" الجدولية بدرجات حرية (١-١٢٨) ومستوى معنوية ٠,٠٥ والتي تساوي ٠,٨٨١٢، أن قيمة "ت" المحسوبة أكبر من قيمة ت الجدولية (٢,٥٣٤٥ < ٠,٨٨٢١)، لذا فإنه توجد دلالة إحصائية أي يوجد فرق معنوي. عليه فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى أنه توجد علاقة بين زيادة الحجم والسمعة الجيدة لمكتب المراجعة من جانب ومستوى جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات من جانب آخر.

## ٢- اختبار الفرضية الثانية

الفرضية العدمية (ف): لن تؤدي زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة إلى تدني جودة الأداء المهني لمنسوبي تلك المكاتب من مراجعي الحسابات. نجد أنه عند إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة وبايجاد قيمة "ت" المحسوبة والتي تساوي ٠,١٥٢٣ ومقارنتها بقيمة "ت" الجدولية بدرجات حرية (١-١٢٨) ومستوى معنوية ٠,٠٥ والتي تساوي ٠,٤٤٥٦، أن قيمة "ت" المحسوبة أصغر من قيمة ت الجدولية (٠,٤٤٥٦ > ٠,١٥٢٣)، لذا فإنه لا توجد دلالة إحصائية أي لا يوجد فرق معنوي. عليه فإننا نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة التي تشير إلى أن زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة لا يؤدي إلى تدني جودة الأداء المهني لمنسوبي تلك المكاتب من مراجعي الحسابات.

### ٣- الخلاصة والخاتمة

يكمن الهدف الرئيس لهذا البحث في كشف النقاب عن مدى تأثير حجم مكتب المراجعة وسمعته والعوامل التي تحكم علاقاته التنافسية مع المكاتب الأخرى في المملكة العربية السعودية على جودة الأداء المهني لمنسوبي ذلك المكتب من المهنيين. وتتبع أهمية هذا البحث من ضرورة رفع وتحسين مستوى كفاءة وأداء مهنة المراجعة في السعودية، وذلك من خلال إلقاء الضوء على أهم العوامل التي تؤثر وبشكل مباشر على جودة الأداء المهني (بما في ذلك حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة العلاقات التنافسية بينها) من وجهتي نظر منسوبي مكاتب المراجعة من جهة والمستفيدين من خدمات هذه المكاتب من جهة أخرى. ومن خلال مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بموضوع البحث، اتضح أن معظم البحوث والدراسات أشارت إلى التأثير الكبير الذي يلعبه كل من: حجم مكتب المراجعة، والتنافس الشديد بين مكاتب المراجعة المختلفة، وسمعة وشهرة مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني. وقد ساهمت مراجعة الدراسات السابقة في تمكين الباحثين من تحديد مجموعة من المؤشرات التي تم توظيفها لقياس تأثير تلك العوامل الثلاث على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات. واستناداً إلى ذلك، تم توظيف المنهجية الإيجابية (المطيري ومتولي، ١٤٢٣هـ) وتم صياغة الفرضيتان التاليتان كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على محيط مهنة المراجعة بالمملكة العربية السعودية:

١- هناك علاقة طردية بين حجم وسمعة مكتب المراجعة ومستوى جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات، فكلما كُبر حجم المكتب وازداد مستوى سمعته الجيدة ارتفع مستوى جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات الذي ينتمي إليه.

٢- هناك علاقة عكسية بين التنافس الشديد بين مكاتب المراجعة وجودة

الأداء المهني لمنسوبي تلك المكاتب من مراجعي الحسابات، فكلما تزايدت حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة تدنت مستويات جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات المنتميين لتلك المكاتب.

وتم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات لمعرفة آراء واتجاهات عينة الدراسة الميدانية. كما تم الاعتماد على الدراسات السابقة كأساس لتحديد مضمون الاستمارة مع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية. وتم تحديد مجتمع الدراسة في طرفين هما: المهنيون المنتسبون لمكاتب المراجعة العاملة في المملكة العربية السعودية، والمستفيدون من خدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة في السعودية من مستثمرين ومقرضين وأكاديميين ومحللين وكتاب ماليين واقتصاديين. كما تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات، ونوع العينة، وأهداف الدراسة، وذلك بعد أن تم إدخال ومعالجة البيانات في البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences, SPSS)، بما في ذلك اختبار الثبات لأسئلة الاستبانة، والجداول التكرارية البسيطة، والمتوسط المرجح لإجابات العينة، واختبار  $\chi^2$  "مربع كاي" للاستقلالية بين كل متغيرين من متغيرات الدراسة الوصفية، وأخيراً اختبار تحليل التباين الأحادي "ف" بين متوسط إجابات العينة عن الأسئلة المتعلقة بمحاور الدراسة حسب نوع العمل الحالي، وسنوات الخبرة، ومستوى التأهيل الأكاديمي، ومستوى التأهيل المهني، ومستوى المعرفة بمدى تأثير مستوى جودة الأداء المهني لعمليات المراجعة بالعوامل الثلاث محل البحث.

وقد أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى ما يلي:

أولاً : وجود علاقة ارتباط طردي بين زيادة الحجم ومستوى السمعة الجيدة لمكتب المراجعة من جانب ومستوى جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي

الحسابات من جانب آخر من وجهتي نظر عينتا الدراسة من كل من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة وفئة المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة، وبمتوسط عام بلغت قيمته ٣,٩٥ للفئة الأولى و ٣,٩١ للفئة الثانية.

ثانياً: اتفقت وجهتي نظر عينتا الدراسة من كل من فئة المهنيين المنتسبين لمكاتب المراجعة وفئة المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة على أن زيادة حدة العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة لا تؤثر سلباً على جودة الأداء المهني لمنسوبيه من مراجعي الحسابات، وذلك من واقع نسبي المتوسطات الحسابية العامة والتي بلغت ٣,٢٨ في الفئة الأولى و ٣,١ في الفئة الثانية.

وبالاستناد إلى نتائج هذا البحث يود الباحثان تقديم التوصيات التالية:

١- التأكيد على حاجة مكاتب المراجعة صغيرة الحجم في إعادة هيكلة وضعها الراهن والاندماج في مجموعات مناسبة، لأن معظم المستفيدين من خدمة المراجعة يضعون حجم وسمعة مكاتب المراجعة كمقياس لجودة الأداء المهني.

٢- ضرورة قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - بوصفها الجهة القائمة على إدارة وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السعودية - بإيجاد آلية تكفل تصنيف مكاتب المراجعة حسب طبيعة ونوع وحجم ومدى تعقيد عمليات المراجعة التي تتعاقد على إنجازها، لأن ذلك من شأنه رفع مستوى جودة الأداء المهني وتحسين مستوى الخدمات المقدمة للعملاء. بالإضافة إلى ضرورة قيامها (أي الهيئة) بتبني خطط تنقيفية هدفها توعية فئة المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة بأن المفاضلة بين مكاتب المراجعة يجب أن تتم بناء على عوامل الكفاءة والجودة في الأداء بجانب الحجم والسمعة الجيدة وليس بناءً على عامل مستوى الأتعاب المهنية فقط.

٣- التأكيد على أهمية إجراء العديد من الدراسات عن طبيعة وآثار زيادة حدة العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة وذلك بهدف توضيح الآثار السلبية المواقبة لها خاصةً تلك المتعلقة بمستوى جودة الأداء المهني، فعموم المستفيدين

من خدمات مكاتب المراجعة يعتقد بالتأثير الإيجابي لتلك العلاقة على مستوى جودة الأداء المهني. فدلّائل واقع بيئة مهنة المراجعة في السعودية تشير إلى أن زيادة حدة العلاقات التنافسية بين مكاتب المراجعة ساهم في تفشي عدد من الظواهر السلبية، منها: تسوق رأي المراجعة (Opinion Shopping)، وانخفاض أتعاب المراجعة، واحتكار تقديم خدمات المراجعة بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية، وغير ذلك من ظواهر سلبية.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

أبو الحسن، علي أحمد (١٤١٤هـ) "الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد ٧٧، ص ص: ١٤٨-٢٠١، الرياض، معهد الإدارة العامة، رجب ١٤١٤هـ.

الحמיד، عبدالرحمن إبراهيم (١٤١٦هـ) "تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين"، مجلة الملك سعود، المجلد ٧، العدد ١، ص ص: ٥٣-٩٧، الرياض: جامعة الملك سعود، - كلية العلوم الإدارية، ١٤٢٦هـ.

السديري، فهد سلطان والنعقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/أ) "فجوة التوقعات المرتبطة بطبيعة عمل ممارسي مهنة مراجعة الحسابات ومسئولياتهم في المملكة العربية السعودية"، مؤتمر اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، عمان، جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، ١٦-١٨ ربيع الأول ١٤٢٦هـ/٢٥-٢٧ إبريل ٢٠٠٥م.

السديري، فهد سلطان والنعقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/ب) "فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة وتأثر تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة"، المؤتمر العلمي السنوي الرابع حول الريادة والإبداع: استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، عمان، جامعة فيلادلفيا، ٥-٦ صفر ١٤٢٦هـ/١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥م.

السديري، فهد سلطان والنعقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ) "رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد ٢، ص ص: ١٣٥-١٧٧، جدة، جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م.

تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية ١٨٧

الشاطري، إيمان حسين والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٧هـ) "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢٠، العدد ١، جدة، جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٧هـ/٢٠٠٦م.

الضحيان، سعود بن ضحيان (١٤٢٢هـ) معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS10 الجزء الأول، الكتاب الثالث، سلسلة بحوث منهجية، الرياض: مطابع التقنية.

الضحيان، سعود بن ضحيان وحسن، عزت عبدالحמיד محمد (١٤٢٣هـ) معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS10 الجزء الثاني، الكتاب الرابع، سلسلة بحوث منهجية، الرياض، مطابع التقنية.

العمرو، ريم عمر والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٨هـ) "فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢١، العدد ١، جدة، جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٨هـ/٢٠٠٧م.

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٧هـ) "مسؤوليات المحاسب القانوني في الكشف والتقرير عن عمليات الغش"، الندوة الحادية عشر لسبل تطوير المحاسبة حول دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، الرياض، قسم المحاسبة - جامعة الملك سعود، ١٤-١٥ ذو القعدة ١٤٢٧هـ/٥-٦ ديسمبر ٢٠٠٦م.

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/أ) من يحاسب المحاسب القانوني؟!، جدة، مطابع السروات.

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/ب) "نحو تقارير مراجعة أكثر وضوحًا وفائدةً بالنسبة لمستخدميها في المملكة العربية السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد ٧، العدد ١، ص ٣-٤٨، الرياض، الجمعية السعودية للمحاسبة، ١٥٢٦هـ/٢٠٠٥م.

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/أ) "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد ٦٤، ص ٢٣٩-٢٨٦، القاهرة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م.

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/ب) "توطين (سعودة) مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، الملتقى التقني الأول، الباحة، الكلية التقنية، ١٤-١٦ ربيع الأول ١٤٢٥هـ/٣-٥ مايو ٢٠٠٤م.

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/ج) "آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد ١، ص ص: ١٦٥-٢٠٣، جدة، جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م، الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة حول الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية، القصيم، قسم المحاسبة - جامعة الملك سعود، ١٨-١٩ شعبان ١٤٢٤هـ/١٤-١٥ أكتوبر ٢٠٠٣م.

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ/أ) مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، جدة، مطابع السروات.

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ/ب) "توسيع نطاق الخدمات المهنية وآثاره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٧، العدد ٢، ص ص: ١١٥-١٥١، جدة، جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٤هـ/٢٠٠٣م.

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ/ج) "الآثار الناجمة عن تطبيق أنظمة مرتبطة بسياسة السعودية على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية"، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حول اقتصاديات الأعمال في ظل عالم متغير، عمان، جامعة العلوم التطبيقية الأهلية، ٢٢-٢٤ جمادى الأولى ١٤٢٤هـ/ ٢٢-٢٤ يوليو ٢٠٠٣م.

الغامدي، سالم علي والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٧هـ) "هل ساهم تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في الحد من التجاوزات المهنية لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية؟"، مؤتمر أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة، عمان، جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، ١٩-٢١ ربيع الأول ١٤٢٧هـ/١٧-١٩ إبريل ٢٠٠٦م.

الغامدي، سالم علي والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ) "آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٩، العدد ٢، جدة، جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٦هـ/٢٠٠٥م.

المطيري، عبيد سعد والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٣هـ) "الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العالمية"، مجلة الإدارة العامة، المجلد ٤٢، العدد ٣، ص ص: ٤٩٧-٥٣١، الرياض، معهد الإدارة العامة، رجب ١٤٢٣هـ/سبتمبر ٢٠٠٢م.

تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المناقشة بينها على جودة أدائها المهني: دراسة ميدانية ١٨٩

المطيري، عبيد سعد ومتولي، طلعت عبدالعظيم (٢٠٠٢م) "المناهج البحثية المعاصر (التفسيري والنقدي) وغيابها عن البحوث العربية في المحاسبة"، *المجلة العربية للمحاسبة*، المجلد ٥، العدد ١، ص: ١-٣٧، المنامة، جامعة البحرين.

بكر، سارة عبدالله والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٨هـ) "القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث"، مؤتمر إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، عمان، جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، ٢٨ ربيع الأول إلى ١ ربيع الثاني ١٤٢٨هـ/١٦-١٨ ابريل ٢٠٠٧م.

طلبة، علي إبراهيم (١٤١٨هـ) "قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان"، *مجلة الإداري*، العدد ٦٩، يونيو ١٩٩٧م.

عثمان، الأميرة إبراهيم (١٤١٩هـ) "تحو إطار نظري لأبعاد الخبرة المؤثرة في كفاءة وفعالية الأداء المحاسبي"، *مجلة الإدارة العامة*، المجلد ٣٨، العدد ١، الرياض، معهد الإدارة العامة.

لجنة معايير المراجعة (٢٠٠١م) *معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى*، الرياض، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ٢٠٠١م.

## ثانياً: المراجع الأجنبية

- Barbera, C., Fuentes, M. and Pucheta, M. (2006) "The Stock Market Reaction to the Enron-Andersen Affair in Spain", *International Journal of Auditing*, **10**(1): 67-85.
- Beattie, V. and Fearnley, S. (1994) "The Changing Structure of the Market for Audit Services in the UK - a Descriptive Study", *The British Accounting Review*, **26**(4): 301-322.
- Becker, C.I., Defond, M.L., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R. (1998) "The Effect of Audit Quality on Earnings Management", *Contemporary Accounting Research*, **15**(1): 1-24.
- Bierstaker, J.L. and Wright, A. (2001) "The Effects of Fee Pressure and Partner Pressure on Audit Planning Decisions", *Advances in Accounting*, **18**(1): 25-46.
- Brozovsky, J.A. and Richardson, F.M. (1998) "The Effects of Information Availability on the Benefits Accrued from Enhancing Audit-Firm Reputation", *Accounting, Organizations and Society*, **23**(8): 767-779.
- Chaney, P.K. and Philipich, K.L. (2002) "Shredded Reputation: the Cost of Audit Failure", *Journal of Accounting Research*, **40**(4): 1221-1245.
- Chen, C.J., Anamitra, S. and Su, X. (2001) "How is Audit Quality Perceived by Big 5 and Local Auditors in China? A Preliminary Investigation", *International Journal of Auditing*, **5**(2): 157-175.
- Coller, M., Higgs, J.L. and Wheeler, S. (2002) "An Experimental Market Analysis of Auditor Work-Level Reduction Decisions", *Advances in Accounting*, **19**(2): 53-70.
- Connell, B. (2001) "An Analysis of Key Issues Arising from: A.J. Briloff's Paper Entitled, "Garbage In/Garbage Out: A Critique of Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997 (The COSO Report, 1999) The SEC Accounting Regulatory Process (AAERs)", *Critical Perspectives on Accounting*, **12**(2): 167-186.

- Copley, P. and Docet, M.** (1993) "The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits", *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, **22**(4): 88-98.
- Davidson, R., Ronald, A. and Neu, D.** (1993) "A Note of the Association between Audit Firms Size and Audit Quality", *Contemporary Accounting Research*, **16**(4): 89-111.
- Duane, M., Crabtree, A.D. and Maher, J.** (2006) "The Impact of Auditor Tenure on Initial Bond Ratings", *Advances in Accounting*, **22**(3): 97-121.
- De, S. and Sen, P.K.** (2002) "Legal Liabilities, Audit Accuracy and the Market for Audit Services", *Journal of Business Finance & Accounting*, **29**(3&4): 353-410.
- DeFond, M.L., Francis, J.R. and Wong, T.J.** (2000) "Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hong Kong" *Auditing Journal of practice and Theory*, **19**(1): 49-66.
- Dewey, D.W., Ronald, E. and Susan, K.** (1994) "Further Evidence on the Determinants of Municipal Audit Fees", *The Accounting Review*, **69**(2): 399-411.
- Dies, D.R. and Giroux, A.G.** (1992), "Determinates of Audit Quality in the Public Sector", *The Accounting Review*, **67**(3): 462-479.
- Douthett, J.E. and Jung, K.** (2002) "Country-Specific Risk and the Cost and Benefit of Audit Quality: Evidence from Israeli Initial Public Offerings in the United States", *International Journal of Auditing*, **6**(3): 249-263.
- Duff, A., Ferguson, J. and Gilmore, K.** (2006) "Issues Concerning the Employment and Employability of Disabled People in UK Accounting Firms: an Analysis of the Views of Human Resource Managers as Employment Gatekeepers", *The British Accounting Review*, **42**(2): 42-88.
- Fargher, N., Taylor, M.H. and Simon, D.T.** (2001) "The Demand for Auditor Reputation Across International Markets for Audit Services", *The International Journal of Accounting*, **36**(4): 407-421.
- Firth, M. and Tan, L.C.** (1998) "Auditor Quality, Signaling, and the Valuation of Initial Public Offerings", *Journal of Business Finance & Accounting*, **25**(1&2): 145-165.
- Francis, J.R.** (2004) "What do we know about Audit Quality?", *The British Accounting Review*, **36**(4): 345-368.
- Frantz, P.** (1999) "Auditors Skill, Auditors Standards, Litigation, and Audit Quality", *The British Accounting Review*, **31**(2): 151-183.
- Geiger, M.A., Raghunandan, K. and V-Rama, D.** (2006) "Auditor Decision-Making in Different Litigation Environments: the Private Securities Litigation Reform Act, Audit Reports and Audit Firm Size", *Journal of Accounting and Public Policy*, **25**(3): 332-353.
- Gul, F.A., Tsui, J. and Dhaliwal, D.S.** (2006) "Non-Audit Services, Auditor Quality and the Value Relevance of Earnings", *Accounting and Finance*, **46**(5): 797 -817.
- Gul, F.A.** (1991), "Size of Audit Fees and Perceptions of Auditors' Ability to Resist Management Pressure in Audit Conflict Situations", *Abacus*, **27**(2): 162-172.
- Haskins, M. and Williams, D.** (1990) "A Contingent Model Big Eight Auditor Change", *Auditing: A journal of Practice and Theory*, **12**(2): 55-74.
- Hill, M.C.** (2001) "Planned Audit Hours: Do Auditors Use a Same as Last Year Strategy?", *Advances in Accounting Behavioral Research*, **4**(8): 281-302.
- Hongan, E.C.** (1997) "Cost and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: a Self-Selection Analysis", *The Accounting Review*, **72**(1): 67-86.
- Houghton, A.C.** (1996) "Audit Fee Premiums of Big Eight Firms: Evidence from the Market for Medium-Size U.K. Auditors", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, **5**(1): 53-72.
- Hwee, Y.J. and Chan, J.L.** (1993) "Audit Quality and Trading Volume Reaction: a Study of Initial Public Offering of Stocks", *Journal of Accounting and Public Policy*, **12**(3): 263-287.
- Jeong, S.W. and Rho, J.** (2004) "Big Six Auditors and Audit Quality: the Korean Evidence", *International Journal of Accounting*, **39**(2): 175-196.

- Kane, G.D. and Velury, U.** (2004) "The Role of Institutional Ownership in the Market for Auditing Services: an Empirical Investigation", *Journal of Business Research*, **57**(9): 976-983.
- Lee, B.** (2002) "Professional Socialization, Commercial Pressures and Junior Staff's Time-Pressured Irregular Auditing- a Contextual Interpretation", *The British Accounting Review*, **34**(4): 315-333.
- Lee, P., Stokes, D., Taylor, S. and Walter, T.** (2003) "The Association between Audit Quality, Accounting Disclosures and Firm-Specific Risk: Evidence from Initial Public Offerings", *Journal of Accounting and Public Policy*, **22**(5): 377-400.
- Lennox, C.S.** (1999) "Audit Quality and Auditor Size: an Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses", *Journal of Business Finance & Accounting*, **26**(7&8): 779-805.
- Lensberg, T., Eilifsen, A. and McKee, T.E.** (2006) "Bankruptcy Theory Development and Classification Via Genetic Programming", *European Journal of Operational Research*, **9**(2): 677-697.
- Louis, H.** (2005) "Acquirers' Abnormal Returns and the Non-Big 4 Auditor Clientele Effect", *Journal of Accounting and Economics*, **40**(1-3): 75-99.
- MacLulich, K.** (2003) "The Emperor's New Clothes? New Audit Regimes: Insights from Foucault's Technologies of the Self", *Critical Perspectives on Accounting*, **14**(8): 791-811.
- Manson, S., Mccartney, S. and Sherer, M.** (2001) "The Value of Management Letters to Unlisted Companies", *The British Accounting Review*, **48**(12): 549-568.
- Matthews, D. and Peel, M.J.** (2003) "Audit Fee Determinants and Large Auditor Premium in 1900", *Accounting and Business Research*, **33**(2): 137.
- Menon, K. and Williams, D.** (1991) "Auditor Credibility and Initial Public Offerings", *The Accounting Review*, **22**(8): 313-328.
- Moizer, P.** (1997) "Auditor Reputation: The International Empirical Evidence", *International Journal of Auditing*, **1**(1): 61-74.
- Niemi, L.** (2004) "Auditor Size and Audit Pricing: Evidence from Small Audit Firms", *European Accounting Review*, **13**(3): 71-101.
- Paz-Ares, B.A.** (1997) "Mandatory Rotation of Company Auditors: a Critical Examination", *International Review of Law and Economics*, **17**(1): 31-61.
- Peecher, M.E., Schwartz, R. and Solomon, I.** (2006) "It's All about Audit Quality: Perspectives on Strategic-Systems Auditing", *Accounting, Organizations and Society*, **22**(2): 42-78.
- Piot, C.** (2005) "Auditor Reputation and Model of Governance: a Comparison of France, Germany and Canada", *International Journal of Auditing*, **9**(1): 21-44.
- Pong, C.K.** (1999) "Auditor Concentration: a Replication and Extension for the UK Audit Market 1991-1995", *Journal of Business Finance & Accounting*, **26**(3-4): 451-475.
- Swift, T.A., Humphrey, C. and Gor, V.** (2000) "Great Expectations?: the Dubious Financial Legacy of Quality Audits", *British Journal of Management*, **11**(1): 31-45.
- Turner, J.L. and Sennetti, J.T.** (2001) "Post – Audit Restatement Risk and Audit Firms Size", *Journal of Forensic Accounting*, **2**(3): 67-94.
- Wallace, W.** (1998) "Changes in European and Australian Companies when they Choose a 'Big 5' Auditor?", *European Management Journal*, **16**(6): 653-659.
- Weber, J. and Willenborg, M.** (2003) "Do Expert Informational Intermediaries Add Value? Evidence from Auditors in Micro Cap Initial Public Offerings", *Journal of Accounting Research*, **41**(4): 681-720.

## **The Effect of Size, Reputation and Nature of Competition between Audit Firms on the Quality of their Professional Performance: An Empirical Study on Audit Firms in the Kingdom of Saudi Arabia**

**Noor S. Al-Jadaani and Hussam A. Al-Angari**

*Department of Accounting,  
Faculty of Economics and Administration  
King Abdulaziz University, Jeddah, Saudi Arabia*

*Abstract.* This research aims to explore the extent to which size, reputation and nature of competition between audit firms impact upon the quality of their professional performance in the Kingdom of Saudi Arabia. The importance of this research comes from the need to improve the level of quality and efficiency in the auditing profession in Saudi Arabia, through focusing on the essential factors that directly impact upon the quality of professional performance, these factors include size, reputation and nature of competition between audit firms. To achieve that, a questionnaire has been designed based on certain indicators and was directed to examine each of the study's two main hypotheses, based on the positive methodological approach. The result of the study has indicated that the first hypothesis which related the size and reputation of audit firms with level of professional performance quality by a positive relation was accepted, where as the second hypothesis which related the competitive relations between audit firms and quality of professional performance by reverse relation was refused. Finally, the researchers provided a number of recommendations, among which was the necessity for small audit firms to restructure their present structures and to merge in suitable groups, as most of the beneficiary parties consider the size and reputation of audit firms to be as a scale for the quality of professional performance, and also the need for more studies relating to the nature of competitive relations between audit firms to explore the negative effects on the quality level of professional performance, as the majority belief on the positive effect of competitive relations on the quality of professional performance.